

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

**Bakalářská práce**

**Analýza nákladů a výnosů ve vybraném  
podnikatelském subjektu**

**Cost-benefit analysis in a selected business entity**

**Michal Pytlík**

**Plzeň 2023**

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Analýza nákladů a výnosů ve vybraném podnikatelském subjektu“*

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 18.04.2023

v. r. *Michal Pytlík*

## **Zásady pro vypracování práce**

1. Proved'te rešerši literatury ke zvolenému tématu.
2. Charakterizujte podnikatelský subjekt.
3. Zhodnot'te a analyzujte náklady a výnosy vybraného podniku.
4. Shrňte danou problematiku a stanovte případná doporučení.

## **Poděkování**

Tímto bych rád poděkoval paní Ing. Veronice Komorousové za její cenné připomínky a rady, které mi poskytla v průběhu zpracování mé bakalářské práce. Dále bych také rád poděkoval jednateři společnosti Kalle, s.r.o. za poskytnuté materiály.

# Obsah

<b>Úvod .....</b>	<b>6</b>
<b>1 Metodika a cíl práce .....</b>	<b>7</b>
<b>2 Náklady.....</b>	<b>8</b>
2.1 Pojetí nákladů ve finančním účetnictví.....	8
2.2 Pojetí nákladů v manažerském účetnictví.....	9
2.3 Členění nákladů .....	10
2.3.1 Druhové členění nákladů .....	10
2.3.2 Účelové členění nákladů.....	11
2.3.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonu.....	12
2.3.4 Kalkulační členění nákladů.....	14
<b>3 Výnosy.....</b>	<b>15</b>
3.1 Vnitropodnikové výnosy.....	15
3.2 Plán tržeb .....	15
3.3 Členění výnosů .....	16
3.3.1 Účelové členění.....	16
3.3.2 Členění podle vnitropodnikových útvarů .....	16
3.3.3 Druhové členění.....	16
3.3.4 Členění podle vztahu k potřebám rozhodování .....	17
<b>4 Výsledek hospodaření.....</b>	<b>18</b>
<b>5 Syntetická a analytická evidence .....</b>	<b>20</b>
<b>6 Kalkulace nákladů .....</b>	<b>21</b>
6.1 Základní pojmy a význam kalkulace .....	21
6.2 Kalkulační vzorce .....	21
6.3 Metody kalkulace nákladů.....	25
6.4 Kalkulační systém.....	27
6.4.1 Kalkulace ceny.....	27

6.4.2	Předběžná a výsledná kalkulace .....	28
6.5	Analýza bodu zvratu .....	28
<b>7</b>	<b>Ukazatele finanční analýzy .....</b>	<b>30</b>
7.1	Horizontální analýza .....	30
7.2	Vertikální analýza .....	30
7.3	Poměrové ukazatele .....	31
<b>8</b>	<b>Představení společnosti.....</b>	<b>33</b>
8.1	Vznik a historie společnosti .....	33
8.2	Organizační struktura.....	34
8.3	Výrobky společnosti .....	35
8.4	Syntetická a analytická evidence společnosti .....	36
<b>9</b>	<b>Analýza nákladů a výnosů společnosti.....</b>	<b>39</b>
9.1	Horizontální analýza nákladů a výnosů .....	39
9.2	Vertikální analýza nákladů a výnosů .....	43
9.3	Mzdové náklady ve společnosti .....	45
9.4	Poměrové ukazatele finanční analýzy.....	46
<b>10</b>	<b>Kalkulace výrobku společnosti .....</b>	<b>48</b>
<b>11</b>	<b>Zhodnocení výsledků .....</b>	<b>51</b>
<b>12</b>	<b>Návrhy opatření .....</b>	<b>53</b>
	<b>Závěr .....</b>	<b>57</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>58</b>
	<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>60</b>
	<b>Seznam grafů.....</b>	<b>61</b>
	<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>62</b>
	<b>Seznam příloh.....</b>	<b>63</b>
	<b>Abstrakt</b>	
	<b>Abstract</b>	

# Úvod

Vymezení svých nákladů a výnosů je klíčem dobrého hospodaření každého podniku jak u malých podnikatelů, tak i u velkých společností. Z tohoto důvodu byla jako bakalářská práce zvolena analýza nákladů a výnosů podnikatelského subjektu.

Tato bakalářská práce je rozdělena na dvě hlavní části, teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou vymezeny pojmy vztahující se k tématu bakalářské práce. V první kapitole je představena problematika nákladů, definuje se jejich pojetí ve finančním a manažerském účetnictví a rozčlenění podle druhu, účelu, závislosti na objemu a podle jejich kalkulačního členění. Ve druhé kapitole jsou charakterizovány základní pojmy konkrétně výnosy, vnitropodnikové výnosy, tržby a plán tržeb. Dále se tyto výnosy rozčleňují podle účelu, vnitropodnikového útvaru, druhu a vztahu k potřebám rozhodování. Třetí kapitola je věnována výsledku hospodaření, poté syntetické a analytické evidenci. Další kapitoly se věnují kalkulaci nákladů a jejich metodám, jsou zde uvedeny i kalkulační vzorce. V poslední kapitole teoretické části jsou zaznamenány ukazatele finanční analýzy, kam spadá horizontální a vertikální analýza spolu s poměrovými ukazateli.

V rámci praktické části je na vybraném podnikatelském subjektu provedena horizontální a vertikální analýza nákladů a výnosů společně s vybranými poměrovými ukazateli. Poté jsou nastíněny kalkulace nákladů na výrobek podniku spolu s bodem zvratu podniku.

Na základě výsledků z praktické části jsou v rámci možností vytvořena úsporná opatření pro daný podnik

# 1 Metodika a cíl práce

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit náklady a výnosy v daném podnikatelském subjektu a navrhnout možná opatření, která by vedla ke snížení nákladů.

V teoretické části bakalářské práce bude zpracována rešerše literatury týkající se nákladů, výnosů, kalkulací a vybraných ukazatelů z oblasti finanční analýzy, jimiž jsou horizontální a vertikální analýza a poměrové ukazatele rentability.

V praktické části budou uvedeny základní informace o vybraném podnikatelském subjektu a nastíněna struktura syntetické a analytické evidence podle účetního rozvrhu společnosti. Pro zpracování horizontální a vertikální analýzy nákladů a výnosů za období 2018–2021 budou využita data z výkazu zisku a ztrát společnosti. Poměrové ukazatele rentability budou vypočteny za stejné období a jejich průběh bude následně zhodnocen. Pro představení kalkulace dvou modelových výrobků společnosti za rok 2021 bude využit vzorec oddělující náklady variabilní od nákladů fixních.

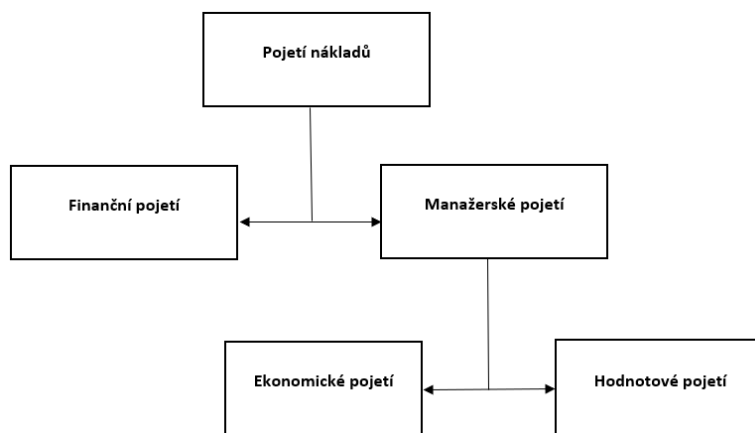
Na základě výsledků těchto analýz bude provedeno zhodnocení a navržení možných doporučení v oblasti nákladů.

## 2 Náklady

Náklady jsou vstupy a ekonomický ukazatel podniku, které mohou být vnímány z různých pohledů, například z finančního nebo manažerského účetnictví. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018)

Musí být rozlišeny náklady a výdaje, neboť výdaje jsou úbytkem peněz podniku, aniž by byl znám účel jejich použití. Peněžní částka, která byla zaplácena, je pro podnik tedy výdaj. Nákup materiálu není pro firmu náklad, ale pouze peněžní výdaj. Náklad je až postupné spotřebování materiálu při výrobě. (Taušl Procházková a kol., 2017)

Obrázek 1 – Pojetí nákladů



Zdroj: vlastní zpracování podle Popesko & Papadaki (2016).

### 2.1 Pojetí nákladů ve finančním účetnictví

Finanční účetnictví je druh účetnictví, který zpracovává účetní případy ohledně změny majetku a závazků účetní jednotky ve vztahu k dodavatelům, odběratelům ad. a v němž jsou zaznamenána i data z minulých období. Náklady, ale i výnosy sleduje z pohledu účetní jednotky jako celku. Je to hlavní zdroj dat, který je potřebný pro řízení podniku. Výstup z finančního účetnictví je možné najít v účetní závěrce. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Král a kol., 2010)

#### Finanční pojetí nákladů

Následující definice vymezují náklady z pohledu finančního účetnictví.

Král (2010, s. 47) definuje náklady jako „úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnotném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky)“.



Oproti tomu Taušl Procházková (2017, s. 95) ve své knize náklady definuje jako „peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů“.

Jde tedy o reálnou spotřebu výrobních faktorů, které se podílejí na vzniku výnosů spolu s náklady, které souvisí s provozem podniku. (Dvořáková a kol., 2011)

## **2.2 Pojetí nákladů v manažerském účetnictví**

Manažerské účetnictví je nástroj pro vnitropodnikové řízení podniku. Struktura manažerského účetnictví vychází z toho, jaký druh informací je podáván řídicím pracovníkům. Důležité je, aby manažerské účetnictví poskytovalo potřebné množství informací o nákladech na jednotlivé výrobky a služby. Porovnává plánované a skutečné náklady a je tedy nástrojem pro řízení nákladů. Zajišťuje podklady pro kontrolu. (Král a kol., 2010; Taušl Procházková & Jelínková, 2018)

V manažerském účetnictví je náklad vyjádřen jako hodnotně a účelně vynaložený ekonomický zdroj podnikatelského subjektu, který je pevně spjatý s ekonomickou činností. (Král a kol., 2010)

U manažerského pojetí nákladů se rozlišuje ekonomické a hodnotové pojetí nákladů.

### **Hodnotové pojetí nákladů**

Hodnotové pojetí nákladu se vyvinulo spolu s nákladovým účetnictvím. Tento druh účetnictví udává podklady pro operativní stupeň řízení a kontroly v reálném čase. U hodnotového pojetí nákladů jsou zobrazeny náklady, které mají dopad na efektivitu procesu v podniku, ale přitom nemají stejnou hodnotu výdaje peněz. Ekonomické vstupy, které byly spotřebovány, jsou v tomto pojetí oceněny podle jejich opravdové hodnoty. Jde například o kalkulační nájemné. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

### **Ekonomické pojetí nákladů**

Ekonomické pojetí zajišťuje informace, které jsou potřebné pro optimální výběr budoucích možností. Náklady jsou oceněným úbytkem zdrojů, ale i ušlým přínosem, který nebyl realizován na základě využití jiné možnosti. Řadí se mezi oportunitní náklady dle jejich nespotřebovaných ekonomických zdrojů. (Dvořáková a kol., 2011)

## 2.3 Členění nákladů

Členění nákladů je důležité pro správné použití nástrojů manažerského účetnictví. Z důvodu správného řízení nákladů je možné je dělit například dle různých způsobů na:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů,
- členění nákladů podle závislosti na objemu výkonu,
- kalkulační členění nákladů. (Král a kol., 2010)

### 2.3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří k nejčastější a nejpoužívanější klasifikaci nákladů. Tato klasifikace odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Podle druhu je členění nákladů charakteristické pro finanční účetnictví, protože náklady jsou vyobrazené jako spotřebovaný externí zdroj. Naopak u manažerského účetnictví je použití tohoto členění značně omezené z důvodu, že neobsahuje informace ohledně účelu spotřeby. (Popesko & Papadaki, 2016)

Tento druh členění se používá často ve světě při vykazování nákladů ve výkazu zisku a ztrát, neboť neuvádí původ vynaložených nákladů a konkurence tedy není schopna zkoumat vlivy podnikové efektivity. (Král a kol., 2010)

Mezi základní nákladové druhy se řadí:

- spotřeba materiálu, energií nebo externích služeb,
- mzdové náklady, zdravotní a sociální náklady apod.,
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- finanční náklady. (Synek a kol., 2011)

Prvotními náklady jsou například spotřebovaný materiál nebo mzdové náklady, které představují styk podniku s vnějším okolím nebo zaměstnanci. Tyto náklady nelze dále členit, proto se nazývají jednoduchými náklady a jsou považovány za náklady externí. Naopak druhotné náklady, což je například výroba přípravků pro výrobu nebo výroba energií pro vlastní spotřebu, jsou náklady interní. Představují vzniklou spotřebu vnitropodnikových výkonů. Je možné je dělit na původní nákladové druhy a jsou tedy označovány za náklady komplexní. (Synek a kol., 2011)

„Základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby, lidské zdroje a další ekonomické zdroje“. (Král a kol., 2010, s. 70)

### **2.3.2 Účelové členění nákladů**

Důležité je u nákladového řízení, aby bylo efektivní, umět členit náklady podle vztahu k účelu na co byly vynaloženy. U manažerského rozhodování je podstatné, aby byl zřejmý účel, na co byl náklad vynaložen, nikoliv druh nákladu. U mezd je potřebné vědět, zda byly vynaloženy na výrobu nového výrobku nebo na administrativní práce. (Popesko & Papadaki, 2016)

Lazar (2012, s. 11) a Synek (2011, s. 81) třídí účelové členění nákladů:

- podle místa vzniku a odpovědnosti (po linii útvaru),
- podle výkonu – kalkulační členění.

Popesko & Papadaki (2016, s. 34) a Král (2010, s. 72) tyto náklady člení na:

- technologické,
- na obsluhu a řízení.

Technologické náklady jsou způsobeny použitou technologií dané výrobní operace. Může to být například výroba určitého produktu, k jehož výrobě bylo spotřebováno určité množství výrobního materiálu, mzda výrobního dělníka nebo energie potřebná pro výrobní proces. (Popesko & Papadaki, 2016)

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady, které přímo nejsou způsobeny použitou technologií dané výrobní operace, ale zabezpečují doprovodné činnosti technologické operace. Nejčastějším nákladem na obsluhu a řízení může být mzda administrativních pracovníků, například účetní. (Popesko & Papadaki, 2016)

Členění nákladů na náklady technologické a na náklady na obsluhu a řízení u výrobních podniků není příliš obvyklé. Důvodem je obtížná specifikace, který náklad patří do technologických a který již do nákladů na obsluhu a řízení. (Popesko & Papadaki, 2016)

U účelového členění je v praxi hojněji používáno členění podle vztahu k jednici prováděného výkonu. Dělí se na:

- náklady jednicové,
- náklady režijní.

Jednicové náklady přímo souvisejí s daným technologickým procesem a s jednotkou dílčího výkonu, spadají do technologických nákladů. Může to být například výrobní produkt. Jako informační nástroj pro řízení jednicových nákladů je využívána kalkulace. (Popesko & Papadaki, 2016; Král a kol., 2010)

Naopak u režijních nákladů, ve kterých jsou zahrnuty náklady na obsluhu a řízení, se používá jako informační nástroj pro řízení rozpočet. Režijní náklady se liší také od jednicových v tom, že nesouvisejí přímo s jednotkou prováděného výkonu. Není je tedy tak snadné k jednotce výkonu přiřadit. Proto jsou častou komplikací pro manažery. (Popesko & Papadaki, 2016; Král a kol., 2010)

Jako příklad jednicových nákladů mohou být variabilní mzdové náklady pracovníků ve výrobě nebo jednicový materiál spotřebovaný ve výrobě. Příkladem režijních nákladů jsou mzdy administrativních pracovníků, pronájem budovy, ať už výrobní nebo kancelářské. (Popesko & Papadaki, 2016; Král a kol., 2010)

### **2.3.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonu**

Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonu se řadí mezi nejlepší nástroje pro efektivní řízení nákladů. Patří do nástrojů, které jsou využívány v manažerském účetnictví, ale oproti ostatním členěním se nezaměřují už na spotřebované náklady. Členění ve vztahu k objemu výkonů se zajímá o náklady, které budou vyvolány v závislosti na rozdílných variantách objemu výkonů. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

Objemy výkonu se mohou měřit různě, například množstvím výrobků, vytěžených nerostů, metry čtverečními natřené plochy, počtem odpracovaných hodin nebo počtem kilometrů vybudovaných silnic apod. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

U tohoto členění jsou za dvě základní skupiny nákladů považovány:

- variabilní náklady,

- fixní náklady.

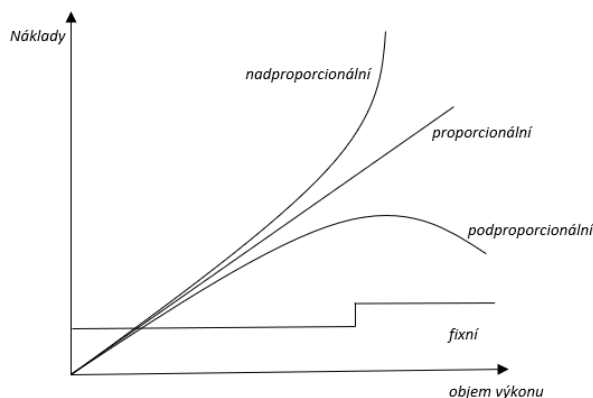
Variabilní náklady jsou takové náklady, které se mění při zvýšení či snížení objemu produkce nebo výkonů. Rozdělují se na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální náklady. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

Za nejdůležitější část variabilních nákladů jsou považovány proporcionální náklady, které rostou nebo klesají úměrně v závislosti na objemu výkonů. Řadí se mezi ně například spotřeba materiálu a spotřebovaná energie pro výrobu produktu. Celkové proporcionální náklady mají lineární charakter a oproti tomu jednotkové variabilní náklady mají charakter konstantní. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

Pokud náklady, které rostou úměrně s objemem výkonu, jsou nazývány proporcionální, tak ty náklady, které rostou rychleji, jsou nadproporcionální a naopak podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výkonu. Jako příklad nadproporcionálních nákladů mohou být mzdové náklady pro výrobní dělníky nebo pracovníky, pokud při zvýšeném objemu výroby jsou zaváděny různé druhy přesčasů, nočních a víkendových směn s příplatky, při nichž roste hodinová mzda pracovníka. (Dvořáková a kol., 2011)

Naopak příkladem podproporcionálních nákladů při zvýšeném objemu produkce může být množstevní sleva na nakoupený materiál. Tím porostou náklady pomaleji než objem výkonu. (Popesko & Papadaki, 2016)

Obrázek 2 - Variabilní náklady



Zdroj: vlastní zpracování podle Popesko & Papadaki (2016).

Opakem variabilních nákladů jsou fixní náklady, které zůstávají stejné a nemění se při zvýšení nebo snížení objemu výkonu. Nejčastěji jde o mzdy administrativních pracovníků, odpisy nebo nájem výrobní haly. U fixních nákladů se rozlišují dvě skupiny – celkové fixní a jednotkové fixní náklady. Celkové fixní jsou při jakémkoli objemu

výkonu pořád stejné a zůstávají tedy konstantní, ale jednotkové fixní náklady s vyšším objemem výkonu klesají. (Popesko & Papadaki, 2016)

#### **2.3.4 Kalkulační členění nákladů**

Kalkulačního členění nákladů je často používáno v kalkulačním účetnictví. Používá se pro rozhodovací úlohy jako například, zda zvýšit, či potlačit výrobu určitého produktu, nebo zda je výhodnější výrobek nakoupit nebo vyrobit. (Král a kol., 2010; Popesko & Papadaki, 2016)

Je to zvláštní typ účelového členění nákladů. Zásadní rozdíl mezi těmito dvěma členěními je to, že náklad se u účelového členění vztahuje k jednotce výkonu, ale u kalkulačního se náklad může vztahovat k více jednotkám, neboť se vztahuje k druhu výkonu. (Král a kol., 2010)

Podle předmětu alokace nákladů se mohou členit na:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady. (Popesko & Papadaki, 2016)

Do přímých nákladů se může zařadit většina jednicových nákladů, které jsou vyvolány spolu s druhem výkonu nebo také přímo jednotkou výkonu. Souvisejí tedy s konkrétním druhem výkonu a mohou být k němu jednoduše přiřazeny. (Král a kol., 2010; Popesko & Papadaki, 2016)

Do přímých nákladů se řadí:

- náklady na přímý materiál,
- mzdy výrobních pracovníků,
- náklady na obaly. (Dvořáková a kol., 2011; Bragg, 2019)

Za nepřímé náklady nemůžou být považovány ty náklady, které nemohou být vztaženy k určité aktivitě nebo k jednomu druhu výkonu, ale jsou potřebné pro průběh podnikových procesů. Důležité u nepřímých nákladů je správně přiřadit tyto náklady ke kalkulační jedinci. Nepřímým nákladem mohou být:

- mzdy administrativních pracovníků,
- nájemné, odpisy budovy. (Dvořáková a kol., 2011; Bragg, 2019; Popesko & Papadaki, 2016)

### **3 Výnosy**

„Podnikové výnosy jsou v penězích vyjádřené, podnikem dosahované výstupy uspokojující potřeby a požadavky jiných subjektů, zákazníků, respektive trhu“. (Dvořáková a kol., 2011, s. 33)

Díky prodeji svých podnikových výkonů získá podnik zpět minimálně částku, kterou vložil do nákladů na vytvoření těchto výkonů. Zisk z těchto výkonů je odměnou pro podnikatele za riziko, které podstoupil. Výše zisku závisí na výši marže, kterou si podnikatel zvolí. Výnosy se vykazují v okamžiku realizace a nejsou podmíněny přijetím platby za dodané výrobky, službu či zboží. Tím se odlišují od příjmů. (Dvořáková a kol., 2011)

#### **3.1 Vnitropodnikové výnosy**

Vnitropodnikové neboli druhotné výnosy jsou nástrojem, který je používán v oblasti řízení hospodárnosti a efektivnosti podniku. Objem a kvalita realizovaných výnosů se řadí mezi faktory, které ovlivňují velikost výnosů. Pokud se více vyrobí, prodá a kvalita těchto produktů bude vyšší, tak i tržby budou vyšší. (Dvořáková a kol., 2011)

Za prodej výrobků, zboží a služeb podnik obdrží peněžní částky, jejichž suma je nazývána tržbami. Jsou považovány za hlavní složku výnosů a tvoří hlavní finanční zdroj podniku. Používají se na úhradu nákladů, daní atd. Zahrnují tržby z prodeje dlouhodobého majetku, materiálu, cenných papírů a za prodej vlastních výrobků a služeb, které jsou rozhodující pro podnik a jsou ovlivněny objemem výroby, cenami výrobků, lhůtou splatnosti a dalšími činiteli. (Synek a kol., 2011)

#### **3.2 Plán tržeb**

Slouží pro odhad předpokládaných objemů prodeje a příjmů z nich. Tento odhad může vycházet z marketingového průzkumu, který zjišťuje poptávku zákazníků. Plán tržeb se dělí podle jednotlivých druhů výrobků a skupin zákazníků. (Synek a kol., 2011)

Zvyšovat své tržby může podnik zvyšováním cen, prodejem výrobků nebo zaváděním nových výrobků. Pro stanovení plánu tržeb mohou být využity i různé statistické metody, jako je například analýza časových řad. (Synek a kol., 2011)

### **3.3 Členění výnosů**

- účelové členění,
- podle vnitropodnikových útvarů,
- druhové členění,
- podle vztahu k potřebám rozhodování. (Dvořáková a kol., 2011)

#### **3.3.1 Účelové členění**

Výnosy jsou členěny podle účelu, protože vznikají ve vazbě s vytvořenými výrobky nebo provedenými činnostmi, které jsou vyjádřené cenou. Úkolem tohoto členění je pomoci přiřadit správné výnosy k určitým výrobkům nebo službám, k nimž patří. Díky tomuto členění je možné sledovat, kontrolovat a vyhodnocovat výnosnost každé jednotlivé činnosti a výkonu podniku. Podle druhového členění se výnosy dělí na externí a interní výnosy. (Dvořáková a kol., 2011)

Externími neboli prvotními výnosy jsou takové, které vycházejí ze vztahu podniku s vnějším prostředím, např. různými dohodami nebo smlouvami, jež stanovují jejich velikost. Naopak interní neboli druhotné výnosy se vztahují k vnitropodnikovým výkonům a vyjadřují jejich hodnotu. (Dvořáková a kol., 2011)

#### **3.3.2 Členění podle vnitropodnikových útvarů**

Výnosy se u tohoto členění člení podle toho, jaký vnitropodnikový útvar se zasloužil o jejich vznik a těmto útvarům se také přičítají. (Dvořáková a kol., 2011)

#### **3.3.3 Druhové členění**

Druhové členění výnosů je používáno v účtových osnovách v třídě 6. Synek (2011) a Dvořáková (2011) dělí výnosy do několika skupin:

- Provozní výnosy:

Do provozních výnosů jsou zařazeny účtové skupiny 60 – tržby za vlastní výkony a zboží, 64 – jiné provozní výnosy. Velká míra těchto výnosů je tvořena tržbami ze vzniku výnosů a dají se ovlivnit stejně jako například finanční výnosy.



- Finanční výnosy:

Do finančních výnosů, které patří do účtové skupiny 66, je možné zařadit různé druhy inkasovaných úroků, zisků z kurzových rozdílů nebo tržeb z prodeje cenných papírů.

- Mimořádné výnosy:

Mezi mimořádné výnosy lze zařadit různé náhrady škod, které souvisejí s nečekanou událostí. Jsou těžko ovlivnitelné. Dříve pro ně byla zvláštní účtová skupina 68. (Dvořáková a kol., 2011)

### **3.3.4 Členění podle vztahu k potřebám rozhodování**

U členění podle vztahu k potřebám rozhodování jde především o oportunitní, marginální nebo přírůstkové výnosy. Oproti nákladům, které se mohou vyvíjet proporcionálně, nadproporcionálně nebo podproporcionálně, se výnosy vyvíjejí převážně jen podproporcionálně. Za důvod podproporcionálního vyvíjení jsou považovány různé makro – a mikroekonomické příčiny. (Dvořáková a kol., 2011)

Tyto příčiny popisuje Dvořáková (2011, s. 35) takto: „Mikroekonomické hledisko lze spatřovat v poskytnutých slevách (rabatech) zákazníkům k docílení vyššího odbytu produkce, makroekonomické hledisko pak v působení zákona nabídky a poptávky“.

## 4 Výsledek hospodaření

V odborné literatuře je výsledek hospodaření brán jako rozdíl mezi výnosy a náklady podniku. Pokud chce firma dosahovat kladného výsledku hospodaření (zisku), musí její výnosy převažovat nad náklady. Pokud by tomu bylo naopak, dosahoval by podnik záporného výsledku hospodaření, tzn. ztráty. (Dvořáková a kol., 2011)

„Zisk je cílem a podnětem veškerého podnikání, není to však cíl jediný. Podnikatelé dále sledují monetární cíle (např. zajištění platební schopnosti, maximalizaci obrátu) a nemonetární cíle (např. získávání nezávislosti a samostatnosti, dosažení hospodářského vlivu, dobré jméno podniku a značku)“. (Martinovičová a kol., 2019, s. 51)

Zisk je považován za základní ukazatel výnosnosti, tedy efektivnosti podniku a zároveň plní další funkce, které podnik využívá pro řízení:

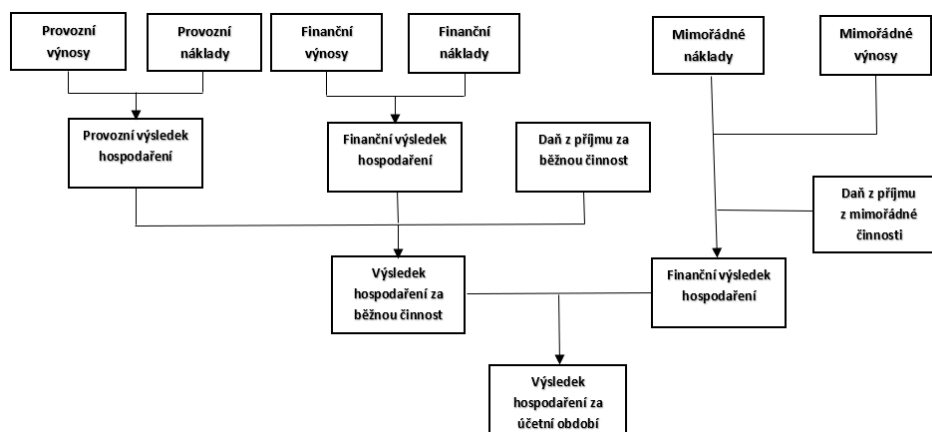
- kriteriální funkce zisku,
- rozvojová funkce zisku,
- rozdělování funkce zisku,
- motivační funkce zisku. (Dvořáková a kol., 2011)

U kriteriální funkce je zisk základním kritériem, jenž rozhoduje o základních otázkách podniku. Například jaký bude objem výroby, aby byl co nejvýhodnější nebo zda, jak a kdy zavést nový výrobek na trh. Rozvojová funkce považuje zisk za základní zdroj pro následný rozvoj podniku. Zisk má rozdělovací funkci v případě, že je základem rozdělování důchodu mezi vlastníky. Naopak u motivační funkce je zisk motivací pro zaměstnance i zaměstnavatele. (Dvořáková a kol., 2011; Martinovičová a kol., 2019)

Mezi základní kategorie výsledku hospodaření se podle Dvořákové (2011) řadí:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za účetní období,
- výsledek hospodaření před zdaněním,
- mimořádný výsledek hospodaření,
- nerozdělený zisk.

Obrázek 3 - Výsledek hospodaření



Zdroj: vlastní zpracování podle Dvořáková a kol. (2011).

Podle Martinovičové (2019) je do kategorií výsledku hospodaření možné zařadit i ekonomický zisk.

## 5 Syntetická a analytická evidence

Syntetická evidence zahrnuje účty, na kterých lze vidět veškeré pohyby aktiv, pasiv, nákladů a výnosů konkrétní účetní jednotky. Řídí se účtovým rozvrhem, jenž je tvořen 10 účtovými třídami. Syntetická evidence je zachycena v hlavní knize. (Novotný, 2022)

Každý syntetický účet představuje jednotlivé podnikové položky, kde je zahrnut například dlouhodobý majetek, materiál, tržby z prodeje a jiné. Jsou zachyceny v účtovém rozvrhu účetní jednotky, který je stanoven směrnou účtovou osnovou. Jsou povinně užívané účetními jednotkami při vedení účetnictví v plném rozsahu, naopak u jednotek, jež vedou účetnictví v zjednodušeném rozsahu je jejich použití dobrovolné, protože mohou využívat pouze účtové skupiny. Syntetické účty se tedy rozdělují nejprve podle tříd (první číslo účtu), poté podle skupin a poslední je pořadí účtu ve skupině. (Novotný, 2022)

Jako příklady syntetických účtů pro 5. třídu – Náklady je možné uvést:

- 501 – Spotřeba materiálu (skupina 50 - Spotřebované nákupy),
- 518 – Ostatní služby (skupina 51 – Služby),
- 531 – Silniční daň (skupina 53 – Daně a poplatky).

Účetní jednotka si může vytvořit k syntetickým účtům i účty analytické, které detailněji člení ty syntetické. Tyto účty slouží pro lepší přehlednost, neboť v praxi podnikům často pro podrobnější rozdělení položek nestačí pouze syntetické účty. (Kubátová, 2022; Novotný, 2022)

Stejně jako na syntetických i na analytických účtech lze vidět veškeré pohyby aktiv, pasiv, nákladů a výnosů účetní jednotky. Pro rozlišení analytických účtů se k syntetickým přidávají 2 nebo 3 čísla. Jsou zachyceny, stejně jako syntetické účty, v účetním rozvrhu. Mohou být postupně do něj podle potřeb doplňovány. (Kubátová, 2022; Novotný, 2022)

Mezi příklady analytických účtů pro 5. třídu – Náklady se dají zařadit:

- 501.001 – Spotřeba materiálu – přímý materiál do výroby,
- 501.002 – Spotřeba materiálu – pomocný materiál,
- 501.003 – Spotřeba materiálu – ochranné pomůcky.

## 6 Kalkulace nákladů

V následující kapitole je vymezen pojem kalkulace, představeny různé kalkulační vzorce a metody kalkulace.

### 6.1 Základní pojmy a význam kalkulace

„V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotkou výkonu“. (Král a kol., 2010, s. 124)

Kalkulace je součástí manažerského účetnictví a je zásadní pro to, aby mohl podnik fungovat. Používání kalkulací je běžné ať už v operativním, taktickém, tak i strategickém managementu. (Dvořáková a kol., 2011)

Slouží k propočtu vnitropodnikových cen výrobků a služeb, podnik se podle ní rozhoduje, jaké výrobky jsou pro ni výhodnější, jaké vyrábět (prodávat), naopak jaké výrobky se jí nevyplácí vyrábět. Dále se mohou využít pro určení, zda nakoupit nové stroje pro výrobu výrobků. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018)

Mezi základní pojmy v oblasti kalkulace patří:

- kalkulační jednice,
- kalkulované množství.

Náklady se v kalkulaci vyčísľují na kalkulační jednici, která se dá definovat jako výkon podniku. Jde nejčastěji o 1 kus, kilogram, hodinu práce, balení. (Dvořáková a kol., 2011)

Naopak kalkulované množství zahrnuje více kalkulačních jednic, pro než se vyčísľují celkové náklady. Důležitou roli hrají pro výpočet průměrného podílu fixních nákladů, které jsou poté přiřazovány ke kalkulační jednici. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Dvořáková a kol, 2011; Král a kol., 2010)

### 6.2 Kalkulační vzorce

Náklady jako takové jsou pro kalkulaci členěny do kalkulačních položek, přičemž struktura těchto položek se rozlišuje podle zvoleného kalkulačního vzorce. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018)

## Všeobecný kalkulační vzorec

Tradiční vzorec pro kalkulace, který byl používán v České republice při centrálně plánované ekonomice v minulých letech a je používán dodnes, je v odborné literatuře označován jako všeobecný kalkulační vzorec. V následujícím obrázku je vidět struktura nákladů výše uvedeného vzorce. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Dvořáková a kol, 2011)

Obrázek 4 - Všeobecný kalkulační vzorec

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Ostatní přímé náklady
<hr/>	
	<b>Přímé náklady výroby</b>
4.	Výrobní režie
<hr/>	
	<b>Vlastní náklady výroby</b>
5.	Správní režie
<hr/>	
	<b>Vlastní náklady výkonu</b>
6.	Odbytová režie
<hr/>	
	<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>
7.	Zisk (ztráta)
<hr/>	
	<b>Cena výkonu</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle Dvořáková a kol. (2011).

Podle tohoto vzorce se náklady rozdělují na přímé a nepřímé. Přímé náklady zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé mzdy. Oproti tomu do nepřímých nákladů patří výrobní, správní a odbytové režie.

Do přímých nákladů je možné zařadit veškerý materiál, jenž je potřebný pro výrobu výrobku a je později jeho nedílnou součástí. Dále se sem řadí materiál, který avšak není nedílnou součástí výrobku, ale bez jeho spotřeby by se výrobek nemohl vyrobit. Příkladem přímého materiálu může být spotřebované dřevo pro výrobu nábytku. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Dvořáková a kol., 2011; Martinovičová a kol., 2019)

Přímé mzdy představují odměnu za provedenou práci, při níž se přeměňují vstupy na výstupy, tedy například na hotové výrobky. Je to například mzdové ohodnocení truhláře za výrobu židle. Podle Dvořákové (2011) se mezi přímé mzdy neřadí například prémie nebo příplatky. Naopak Martinovičová (2019) je do přímých mezd zařazuje spolu s dalšími příplatky a doplatky ke mzdě.

Ostatní přímé náklady souvisejí s jednotkou výkonu, ale není pravidlem, že se musí vyskytovat pokaždé. Může jít o různé druhy náradí, které jsou potřebné pouze pro výrobu určitého výrobku, výroba zmetků, kvůli kterým se podniku zvyšují náklady. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Dvořáková a kol., 2011; Martinovičová a kol., 2019)

Nepřímé náklady se vynakládají na kalkulované množství. U výrobní režie jde o náklady, které vznikají řízením výroby, ale nelze je přímo přiřadit k výrobku. Příkladem výrobních režii mohou odpisy strojů, opravy nebo mzdy mistrů ve výrobě. Naopak do správní režie patří takové náklady, kterou jsou potřebné pro řízení podniku, například nájem správních prostor nebo mzdy administrativních pracovníků, jako jsou účetní nebo manažeři. Posledním nepřímým nákladem je odbytová režie, do níž se řadí náklady, které vznikly při odbytové činnosti, například skladování, propagace, doprava. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Dvořáková a kol., 2011; Martinovičová a kol., 2019)

Momentálně se začínají v podnicích čím dál více používat další kalkulační vzorce díky jejich podrobnému členění. Řadí se sem:

- retrográdní kalkulační vzorec,
- dynamický kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady. (Popesko & Papadaki, 2016)

### **Retrográdní kalkulační vzorec**

U retrográdního kalkulačního vzorce je cena ovlivněna konkurenčním prostředím. Tento vzorec slouží pro zjištění zisku, který podnik z výkonu získá, a ne pro stanovení nákladů. Tržní cena výkonu je tedy přijata podle trhu a od ní se stanovují náklady na výkon. Retrográdní kalkulační vzorec je zobrazen na následujícím obrázku. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

Obrázek 5 - Retrográdní kalkulační vzorec

	Základní cena výkonu
–	Dočasné cenové zvýhodnění
–	Slevy pro zákazníky
<hr/>	
	<b>Cena po úpravách</b>
–	Náklady
<hr/>	
	<b>Zisk</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle Dvořáková a kol. (2011).

### Dynamický kalkulační vzorec

Dynamická kalkulace rozvíjí vzorec, který odděluje variabilní a fixní náklady. Sleduje přímé a nepřímé náklady odděleně a je podobná všeobecnému kalkulačnímu vzorci. Výhodou tohoto vzorce oproti všeobecnému je rozšíření o to, že dokáže odpovědět na to, jak změny objemu výroby ovlivní jednotlivé fáze nákladů. Schéma dynamického vzorce je uvedeno na následujícím obrázku. (Popesko & Papadaki, 2016)

Obrázek 6 - Dynamický kalkulační vzorec

	<b>Jednicové náklady</b>
	<b>Ostatní přímé náklady</b>
–	variabilní
–	fixní
<hr/>	
	<b>Přímé náklady celkem</b>
	<b>Výrobní režie</b>
–	variabilní
–	fixní
<hr/>	
	<b>Náklady výroby</b>
	<b>Odbytová režie</b>
–	variabilní
–	fixní
<hr/>	
	<b>Náklady výkonu</b>
	<b>Správní režie</b>
<hr/>	
	<b>Úplné náklady výkonu</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle Dvořáková a kol. (2011).



## Kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady

Vzorec pro odlišné sledování variabilních a fixních nákladů je v dnešní době důležitý hlavně při sledování míry využití výrobních kapacit. Podniky ho tedy využívají pro sledování míry využití fixních zdrojů ve vztahu k nákladům potřebným na výkon. Tento vzorec je popsán na následujícím obrázku. (Popesko & Papadaki, 2016)

Obrázek 7 - Kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady

$$\begin{array}{r} \text{Výnosy} \\ - \text{ Variabilní náklady výrobku (jednicové náklady,} \\ \text{variabilní režie)} \\ \hline \text{Celková marže (příspěvek na úhradu)} \\ - \text{ Fixní náklady v průměru připadající na výrobek} \\ \hline \text{Zisk/ztráta v průměru připadající na výrobek} \end{array}$$

Zdroj: vlastní zpracování podle Dvořáková a kol. (2011).

## 6.3 Metody kalkulace nákladů

Podle Dvořákové (2011) mezi základní metody, které přiřazují společné nepřímé náklady, patří kalkulace dělením a kalkulace přiřázková.

### Kalkulace dělením

Kalkulace dělením se dále rozděluje na dva druhy. Prvním je kalkulace prostým dělením a druhým kalkulace dělením s poměrovými čísly. (Dvořáková a kol., 2011)

Kalkulace prostým dělením se používá za předpokladu stejnorodé výroby, tedy podnik vyrábí pouze jeden druh výrobku. Taušl Procházková (2018) popisuje výpočet této kalkulace jako celkové náklady dělené počtem kalkulačních jednic. Naopak Dvořáková (2011) uvádí, že se místo celkových nákladů dělí pouze celkové režijní náklady.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly používají podniky, jež vyrábějí jeden druh výrobku, které mají odlišné provedení, například hmotnost nebo velikost výrobku. Z tohoto důvodu nejsou náklady u všech výrobků stejné. Při výpočtu kalkulace s poměrovými čísly je nutné zvolit základní výkon, jenž se označí poměrovým číslem 1. Ostatní výkony ohodnotíme poměrovými čísly podle odlišného provedení a vlastnosti ve vztahu se základním výkonem. Režijní náklady jsou dále vyděleny celkovým počtem přepočítaných kalkulačních jednic. Následně jsou náklady připadající na průměrnou

kalkulační jednici vynásobeny poměrovými čísly jednotlivých výkonů. Tímto výpočtem jsou zjištěny náklady na jednotlivý výkon. (Dvořáková a kol., 2011)

### **Kalkulace přírážková**

Tato kalkulace je nejčastěji používána v zakázkové výrobě. Podniky tento druh kalkulace využívají při výrobě různorodých výrobků. Dvořáková (2011) přírážkovou kalkulaci ve své knize dále dělí na kalkulaci sumační a diferenciovanou. Náklady se u tohoto typu kalkulace přiřazují podle různé rozvrhové základny, jež se dělí na peněžní a naturální. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018)

U peněžní rozvrhové základny je režijní přírážka vyjádřena v procentech ke zvolené základně v peněžní formě. Ukazuje podíl režijních nákladů podniku vůči objemu rozvrhové základny. Mezi často volené peněžní základny patří přímé mzdy nebo přímé náklady. Tento vztah zobrazuje následující vzorec: (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

$$PP = \frac{NRN}{RZ} \times 100$$

Kde: PP – v procentech vyjádřená přírážka režijních nákladů,

NRN – nepřímé režijní náklady,

RZ – v peněžní jednotce vyjádřena rozvrhová základna. (Dvořáková a kol., 2011)

Naturální rozvrhovou základnu používají podniky čím dál častěji. Režijní přírážka této základny, oproti peněžní základně, není vyjádřena v procentech, ale v peněžních jednotkách. Mezi rozvrhové naturální základny patří například hodina práce nebo m<sup>2</sup> pokryté plochy. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

$$SNN = \frac{NRN}{RZ}$$

Kde: SNN – sazba nepřímých nákladů,

NRN – nepřímý režijní náklady,

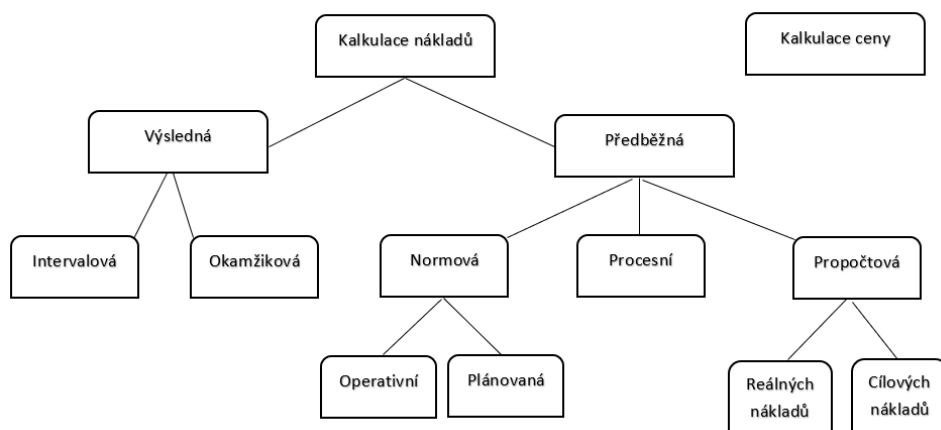
RZ – v naturálních jednotkách vyjádřena rozvrhová základna. (Dvořáková a kol., 2011)

## 6.4 Kalkulační systém

„Základní úlohy hodnotového řízení, ke kterým kalkulace podniku slouží, nemůže přirozeně plnit jedna kalkulace nákladů výkonu, a proto podniky využívají systém druhů kalkulací a vztahů mezi nimi, které vytváří tzv. kalkulační systém“. (Fíbrová a kol., 2011, s. 246)

Kalkulační systém je tedy provázaná soustava nákladových a cenových, kde na sebe kalkulace navazují. Důležitými dvěma ukazateli jsou způsob přepočtení nákladů na jednotku výkonu a účel, na který se kalkulace využije. Na následujícím obrázku je vidět schéma kalkulačního systému. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

Obrázek 8 - Kalkulační systém



Zdroj: vlastní zpracování podle Dvořáková a kol. (2011).

### 6.4.1 Kalkulace ceny

Vedle kalkulace nákladů je velmi často používána kalkulace ceny. Ta je v podnicích využívána, pokud jsou výpočty úplných nákladů výkonu moc komplikované. Tato kalkulace je nejčastěji využívána v maloobchodní organizaci. K produktu, který nakoupí, připočte procentuální marži z této ceny a následně prodá. Nákupní cena, za kterou podnik produkt zakoupí, je označována za přímý náklad. K ní se připočte procentuální marže, s níž produkt následně prodá konečnému zákazníkovi. (Popesko & Papadaki, 2016)

Tento druh kalkulace používají i výrobní podniky, které nemají tolik propracované kalkulace nebo sledování nákladů. Díky nekomplikovaným výpočtům nákladů je tato kalkulace ceny považována za jednoduchou. Nevýhoda této kalkulace je, že je složitý

výpočet čistého zisku, neboť nejsou propočteny ostatní náklady na produkt. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

#### 6.4.2 Předběžná a výsledná kalkulace

Kalkulace nákladů je dále rozdělena na předběžnou a výslednou kalkulaci. Předběžná kalkulace je používána pro cenovou kalkulaci. Je sestavována dříve, než začne transformační proces produktu a není tedy znám objem nákladů na určitý produkt. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011)

Hradecký (2008) a Popesko & Papadaki (2016) předběžné kalkulace rozdělují na propočtové, plánované a operativní. Podle Fíbrové a kol. (2011) jsou často operativní a plánované kalkulace nazývány normované.

Výsledná kalkulace slouží pro kontrolu efektivnosti výrobních útvarů a je sestavována po prodeji produktu, kdy už má podnik reálná data o spotřebě nákladů na produkt. Zjišťují tedy skutečné náklady, jež byly spotřebovány na výkon. Tato kalkulace je nejčastěji používána u zakázkové výroby, která má dlouhý výrobní cyklus. (Popesko & Papadaki, 2016; Dvořáková a kol., 2011; Fíbrová a kol., 2011)

### 6.5 Analýza bodu zvratu

Tato analýza je v podnicích často používána pro rozhodovací problémy.

Analýza bodu zvratu pomáhá řešit řadu důležitých otázek, například:

- „Jakého objemu výroby musí být dosaženo, aby tržby pokryly náklady, tj. od jakého objemu realizovaných výnosů se začne generovat zisk?
- Jaké je minimální využití výrobní kapacity, při které není výroba ztrátová?
- Jaký musí být objem výroby zajištění předem stanoveného zisku?“. (Dvořáková a kol., 2011, s. 66)

Je to tedy bod, ve kterém množství vyrobených výrobků vyjadřuje, že se podnik nenachází ve ztrátě. Jeho zisk je ale nulový. Celkové náklady se rovnají celkovým výnosům. (Taušl Procházková a kol., 2017)

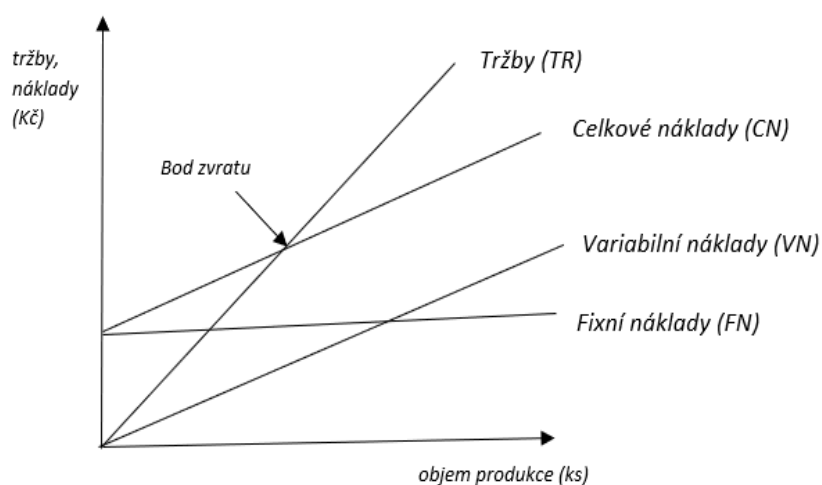
Následující vzorec ukazuje výpočet bodu zvratu:

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{p - vn}$$

Kde:  $Q_{BZ}$  = vyrobené množství nutné pro dosažení bodu zvratu,  
 $FN$  = celkové fixní náklady,  
 $p$  = cena za jednotku,  
 $vn$  = variabilní náklady na jednotku. (Taušl Procházková a kol., 2017)

U grafického zobrazení bodu zvratu je na horizontální ose zobrazeno množství vyrobených výrobků v kusech. Naopak tržby, náklady a zisk v korunách jsou zobrazeny na vertikální ose. (Bragg, 2007)

Obrázek 9 - Bod zvratu



Zdroj: vlastní zpracování podle Dvořáková a kol., (2011).

Pokud podnik nevyrábí, a tudíž ani neprodává žádné výrobky, jsou tržby nulové. Proto v grafu přímka tržeb začíná v bodě nula a roste lineárně podle množství vyrobených kusů. Při nulové produkci je podnik ve ztrátě z důvodu fixních nákladů, která je postupně zmenšována, pokud podnik zvyšuje objem výroby. Jakmile podnik překročí bod zvratu, začne být ziskový. (Bragg, 2007; Taušl Procházková a kol., 2017; Dvořáková a kol., 2011),

## 7 Ukazatele finanční analýzy

Analýza nákladů a výnosů může sloužit pro podnikový management, neboť poskytuje údaje a přehled o hospodaření podniku. Údaje podniku z těchto analýz by měly být srovnávány s podobně velkými podniky. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018)

V této práci bude použita horizontální a vertikální analýza výkazu zisku a ztrát a některé poměrové ukazatele z finanční analýzy.

### 7.1 Horizontální analýza

Tato analýza se používá pro porovnání změn položek jednotlivých výkazů ve dvou nebo více po sobě jdoucích obdobích.

Podle Růčkové (2015, s. 115) „horizontální analýza firmy hledá odpověď na otázky: o kolik se změnila jednotlivé položky finančních výkazů v čase anebo o kolik % se změnila jednotlivé položky v čase“.

Používají se tedy dvě základní varianty této analýzy, kterými jsou podílová a rozdílová. Podílová varianta horizontální analýzy je výhodnější oproti rozdílové z důvodu větší přehlednosti. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Růčková, 2015)

Absolutní výši změn (rozdílová) lze vyjádřit následujícím vztahem:

$$\text{Absolutní změna} = Ukazatel_1 - Ukazatel_{t-1}$$

Pro procentuální výši změny (podílová) je vzorec následující:

$$\text{Procentuální změna} = \frac{Ukazatel_1 - Ukazatel_{t-1}}{Ukazatel_{t-1}} * 100$$

(Knápková a kol., 2017)

### 7.2 Vertikální analýza

Na rozdíl od horizontální analýzy se vertikální analýza vztahuje pouze na jedno období. Zkoumá, jak se jednotlivé položky podílely na celkové bilanční sumě, což může u rozvahy být celková výše aktiv nebo pasiv a u výkazu zisku a ztrát celkové výnosy nebo náklady. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Růčková, 2015; Knápková a kol., 2017)

Podle Knápkové (2017, s. 71) rozbor vertikální analýzy spočívá „ve vyjádření jednotlivých položek účetních výkazů jako procentního podílu k jediné zvolené základně položené jako 100 %“.

Z důvodu toho, že vertikální analýza je v procentním vyjádření, je možné ji použít při srovnání ostatních podniků ve stejném oboru či sektoru. (Růčková, 2015)

### **7.3 Poměrové ukazatele**

Poměrové ukazatele jsou základní a nejoblíbenější metoda pro finanční analýzu, protože velice snadno ukážou finanční zdraví zkoumaného podniku. Je velké množství poměrových ukazatelů, jež se rozdělují do jednotlivých skupin. Zejména to jsou ukazatele likvidity, rentability, zadluženosti a aktivity. (Taušl Procházková & Jelínková, 2018)

V této bakalářské práci jsou použity některé z ukazatelů rentability.

#### **Ukazatele rentability**

Růčková (2015, s. 57) definuje ukazatele rentability jako „měřítko schopnosti podniku vytvářet nové zdroje, dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu“.

Scholleová (2017) a Knápková (2017) definují rentabilitu velice podobně. Knápková a kol. (2017, s. 100) tuto definici doplňuje o informaci, že „rentabilita je formou vyjádření míry zisku, která v tržní ekonomice slouží jako hlavní kritérium pro alokaci kapitálu“.

Pro výpočet poměrových ukazatelů rentability se vychází z rozvahy nebo výkazu zisku a ztrát. Ve všech ukazatelích rentability se v čitateli vyskytuje toková veličina, která odpovídá výsledku hospodaření. (Scholleová, 2017; Růčková, 2015)

#### **Nákladovost tržeb**

„Čím nižší je hodnota tohoto ukazatele, tím lepších výsledků hospodaření podnik dosahuje, neboť 1 Kč tržeb dokázal vytvořit s menšími náklady“. (Růčková, 2015, s. 63)

Tento ukazatel je využit v praktické části této bakalářské práce. Je vypočten poměrem celkových nákladů a tržeb z prodeje vlastních výrobků, služeb a zboží společnosti. (Atlantis PC, s.r.o., n.d.)

Dalším použitým ukazatelem v praktické části je rentabilita nákladů, která se v praxi používá nejvíce. Vypočítá se jako poměr zisku a nákladů společnosti. Tento ukazatel zobrazuje, kolik korun zisku společnost vydělala na 1 Kč nákladů. (Růčková, 2015)

### **Rentabilita tržeb**

Udává výnosnost tržeb, tedy kolik korun zisku společnost získá z jedné koruny tržeb. Poměruje se zde tedy zisk a tržby. Podle vývoje tohoto ukazatele se dá předpokládat i vývoj v ostatních ukazatelích. U ukazatele rentability tržeb se používá výpočet poměrem zisku a tržeb. (Scholleová, 2017; Taušl Procházková & Jelínková, 2018; Růčková, 2015)



## 8 Představení společnosti

Vybraná společnost Kalle CZ s.r.o. je střední firma zabývající se výrobou obalových materiálů pro řeznické a uzenářské potřeby.

Datum vzniku a zápisu: 10. prosince 1997

Obchodní firma: Kalle CZ s.r.o.

Sídlo: Skandinávská 995, 267 53 Žebrák

Identifikační číslo: 256 31 420

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Statutární orgán:

Jednatel: Jiří Studeník

Způsob jednání: Za společnost jedná navenek jednatel samostatně.

Společníci:

Společník: Kalle Auslandsbeteiligungen GmbH  
Wiesbaden, Rheingastrasse 190, Spolková republika  
Německo

Základní kapitál: 70 000 000,- Kč

(Justice, n.d.)

### 8.1 Vznik a historie společnosti

Společnost vznikla již v roce 2000 převzetím firmy Čechobal s.r.o., která již dříve spolupracovala s centrálou firmy Kalle ve Wiesbadenu.

Pro změnu názvu se společnost rozhodla v roce 2003, kdy se přejmenovala na Kalle CZ a začala zavádět procesy potisku, řásnění, přířezů a klipování výrobků v provozovně v Žebráku. Nová výrobní hala v areálu se začala stavět v roce 2012 a byla dokončena

v roce 2013. Díky nové hale, a tedy i zvětšením výrobních prostor se zvedl i počet zaměstnanců a také celkový růst společnosti.

V průběhu roku 2015 společnost stále pokračovala v rozšiřování výrobních kapacit, které například ve středisku řásnění byly zvýšeny o cca 40 milionů metrů za rok. Dále pokračoval podnik se stabilizací výrobních středisek, jako jsou potisk a řásnění.

Zrychlením a zlepšením funkčnosti webu má zákazník přístup na stránky společnosti prostřednictvím mobilních telefonů nebo tabletů.

Stejně jako ostatní výrobní podniky v České republice i Kalle CZ ovlivnila covidová situace. Začala narůstat cena pomocného materiálu a mateřská společnost v Německu se potýkala s potížemi v dostupnosti některých důležitých surovin pro výrobu. Odběratelé byli upozorněni na možnost zdražení výrobků společnosti. (Kalle, s.r.o., 2022)

## **8.2 Organizační struktura**

Ve společnosti se uplatňuje liniová organizační struktura. Je typická tím, že každý vedoucí pracovník oddělení přímo zodpovídá za své, ale i další oddělení, které pod něj spadají. Hlavní funkci ve společnosti má jednatel.

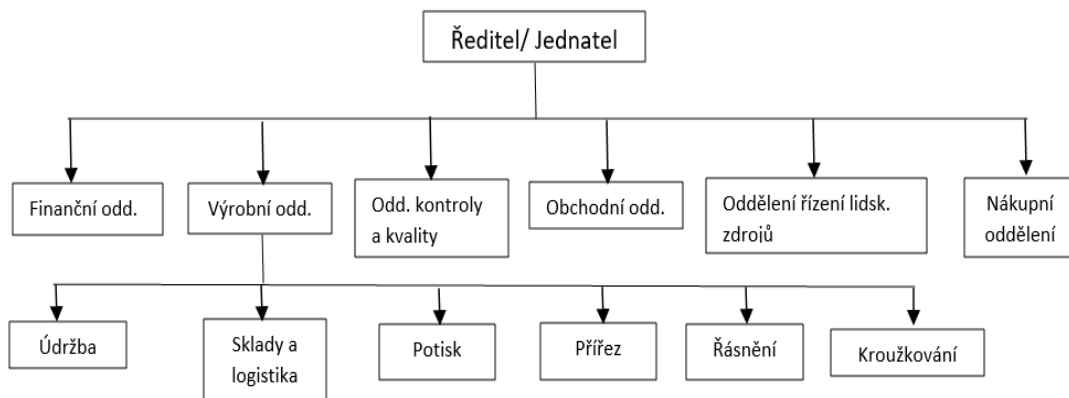
Jednatel řídí podnik a dále komunikuje s mateřskou společností, jež sídlí v Německu. Řídí a kontroluje práci vrcholových manažerů. Úkolem jednatele je také plnit pokyny přicházející z mateřské společnosti a nese zodpovědnost za celkový chod podniku.

Jednatel má pod sebou oddělení, jako je například finanční, výrobní, nákupní nebo obchodní oddělení. Za jednotlivá oddělení zodpovídá vedoucí pracovník, například u finančního oddělení je to hlavní ekonom podniku.

Výrobní oddělení je dále rozdělené na údržbu, sklady a logistiku a poté střediska výroby. Mezi tato střediska se řadí potisk, řásnění, přířez a klipování.

Na následujícím obrázku je vidět organizační struktura společnosti Kalle CZ.

Obrázek 10 - Organizační struktura společnosti



Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

### 8.3 Výrobky společnosti

Společnost Kalle CZ, jak už bylo uvedeno, vyrábí obaly pro řeznické a uzenářské potřeby. Má různé druhy, které se mohou lišit materiálem, z něhož jsou obaly vyrobeny, nebo také tím, jakým způsobem byly vyrobeny.

Mezi základní typy obalů, které společnost vyrábí patří:

- plastové,
- viskózní,
- textilní.

U plastových, stejně jako u ostatních obalů, je důležité, pro jaký druh dalšího zpracování bude obal použit. Vícevrstvé polyamidové obaly jsou vyráběny například pro různé mastné výrobky nebo šunky, u nichž bude chtít odběratel prodlouženou trvanlivost. Dalším je zauditelný polyamidový obal, který se používá pro fermentované trvanlivé nebo polotrvanlivé salámy a zauzené výrobky. Je mnoho dalších druhů plastových obalů, jež podnik vyrábí. (Kalle CZ, s.r.o., n.d.a)

Viskózní obaly, které podnik vyrábí, jsou vhodné jak pro polotrvanlivé salámy nebo tavené sýry, ale také pro zauzené trvanlivé salámy. (Kalle CZ, s.r.o., n.d.b)

Je mnoho druhů textilních obalů, které společnost vyrábí, například se sezónními motivy, jako jsou Velikonoce, Vánoce nebo Halloween. (Kalle CZ, s.r.o, n.d.c)

## 8.4 Syntetická a analytická evidence společnosti

Společnost při syntetické a analytické evidenci nákladů a výnosů se řídí podle účtového rozvrhu. Analytické účty společnost využívá k rozlišení, na co byl náklad přesně vynaložen nebo z čeho přesně plynul výnos. Vytváří je přidáním 3 čísel k syntetickým účtům.

### Evidence nákladů

Na následujícím obrázku jsou zobrazeny příklady analytických účtů, využívaných společností pro zachycení nákladů. Společnost je výrobním podnikem a z tohoto důvodu mezi nejčastěji používané skupiny patří spotřebované nákupy, osobní náklady a další.

#### Skupina 50

- 501.001 - .008 = kancelářské potřeby, odborná literatura, pracovní oděvy a ochranné pomůcky, spotřeba pohonných hmot, čisticí a hygienické prostředky,
- 501.100 - .150 = výrobní materiál, pomocný materiál – tiskařské barvy, provozní látky, nářadí, obaly,
- 501.200 - .400 = vedlejší pořizovací náklad na materiál – clo, doprava, ostatní,
- 502.100 - .103 = spotřeba energie – plyn, vodné, stočné, teplo,
- 504.100 - .150 = prodané zboží a přímé dodávky,
- 504.200 - .400 = vedlejší pořizovací náklad na zboží – clo, doprava, ostatní.

#### Skupina 51

- 511.100 - .500 = oprava a údržba – automobilů, výrobních strojů, budov, techniky a ostatní,
- 512.100 - .200 = cestovné do limitu a nad limit,
- 513.100 = náklady na reprezentaci,
- 518.100 - .160 = propagace, inzerce, odvoz odpadu, požární ochrana, poštovné,
- 518.300 - .350 = daňové a účetní poradenství, audit, právnické služby, školení a semináře.

#### Skupina 52

- 521.100 - .200 = mzdové náklady a mimo mzdové náklady,
- 524.100 - .300 = sociální a zdravotní pojištění – mzdy,
- 527.100 - .102 = zákonné sociální náklady – příspěvek na stravné, životní a penzijní pojištění.

### **Skupina 53**

- 531.100 = silniční daň,
- 532.100 = daň z nemovitostí,
- 538.110 - .200 = ostatní poplatky a nepřímé daně.

### **Skupina 54**

- 541.100 = zůstatková cena prodaného DHM a DNM,
- 542.100 - .103 = prodaný materiál – šrot, odpad a prodej Kalle Group,
- 549.100 - .140 = manka a škody – materiál, polotovary, výrobků, majetku a zboží.

### **Skupina 56**

- 562.100 - .200 = úroky – bankovní, ze směnky, z úvěru, z fin. pomoci,
- 563.100 = kursové ztráty,
- 568.100 - .300 = pojistné za majetek, ostatní fin. náklady, bankovní poplatky, korunové difference. (Kalle, s.r.o., 2023)

### **Evidence výnosů**

Jak je popsáno u evidencie nákladu, tak i u evidencie výnosu jsou uvedeny analytické účty výnosu společnosti. Společnost vyrábí vlastní výrobky, proto její výnosy plynou především z tržeb za prodej vlastních výkonů a zboží.

### **Skupina 60**

- 601.100 - .102 = tržby za vlastní výrobky – tuzemsko, zahraničí, obrátový bonus,
- 602.100 - .104 = tržby z prodeje služeb – tuzemsko, zahraničí, přefakturace Kalle Group, zušlechťovací styk Kalle Group,
- 604.100 - .150 = tržby za zboží, přímé dodávky.

### **Skupina 64**

- 641.100 - .101 = tržby z prodeje DHM, DNM a drobného DHM a DNM,
- 642.100 - .103 = tržby z prodeje materiálu – šrot, odpad, prodej Kalle Group,
- 644.100 - .101 = smluvní pokuty, úroky z prodlení,
- 648.100 - .210 = plnění majetkového a ostatního plnění, přebytky při inventarizaci, ostatní provozní výnosy.

## Skupina 66

- 662.101 - .103 = přijaté bankovní úroky – z depozita, ostatní,
- 663.100 = kursové zisky,
- 668.100 - .200 = ostatní finanční výnosy, korunové diference, provize Kalle GmbH. (Kalle, s.r.o., 2023)

## 9 Analýza nákladů a výnosů společnosti

### 9.1 Horizontální analýza nákladů a výnosů

Horizontální analýza výnosů se skládá z vybraných položek nákladů a výnosů společnosti. Využitá data pro analýzu byla získána z výkazu zisku a ztrát společnosti za roky 2017–2021. Změny v jednotlivých obdobích jsou uvedeny v absolutních číslech.

#### Horizontální analýza nákladů

Tabulka 1 - Horizontální analýza nákladů (v tis. Kč)

Rok	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
	absolutní	absolutní	absolutní	absolutní
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>-5 633</b>	<b>-5 551</b>	<b>27 658</b>	<b>-3 054</b>
Náklady vynaložené na prodané zboží	-67	-34	-15	-19
Služby	135	800	9 517	1 290
Spotřeba materiálu a energie	-5 701	-6 317	18 156	-4 325
<b>Osobní náklady</b>	<b>267</b>	<b>4 636</b>	<b>-4 043</b>	<b>2 091</b>
Mzdové náklady	207	3 599	-2 943	1 154
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	30	1 143	-814	61
Ostatní náklady	30	-106	-286	876
<b>Úpravy hodnot DNM a DHM</b>	<b>597</b>	<b>-1 388</b>	<b>1 492</b>	<b>949</b>
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>10 338</b>	<b>-8 990</b>	<b>473</b>	<b>-6 913</b>
Zůstatková cena prodaného DHM	8 522	-4 447	-2 938	-844
Prodaný materiál	159	-824	-1 328	-1 715
Daně a poplatky	-23	36	-29	-30
Rezervy v provoz. obl. a komplex. náklady příštích obd.	2 265	-4 544	4 272	-4 679
Jiné provozní náklady	-585	789	496	355
<b>Finanční náklady celkem</b>	<b>-19</b>	<b>-234</b>	<b>17 121</b>	<b>-14 709</b>
Nákladové úroky	-1	45	25	4
Ostatní finanční náklady	-18	-279	17 096	-14 713
<b>Celkem</b>	<b>5 550</b>	<b>- 11 527</b>	<b>42 701</b>	<b>-21 636</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

Z tabulky č. 1 je patrné, že u výkonové spotřeby nastal největší růst těchto nákladů v období 2019/2020 o 27 658 tis. Kč. Velkou část na tom nesla spotřeba materiálu a

energií, které vzrostly o 18 156 tis. Kč. Naopak největší pokles výkonové spotřeby o 5 633 tis. Kč nastal v období 2017/2018.

Ve sledovaných obdobích osobní náklady postupně rostly kromě období 2019/2020. V tomto čase osobní náklady klesly o 4 043 tis. Kč. Tento pokles způsobilo snížení počtu zaměstnanců ve společnosti.

Dalším zajímavou položkou u této analýzy jsou finanční náklady, jež se ve sledovaných obdobích výrazně měnily: -18, -279, 17 096, -14 713 tis. Kč. Je zřejmé, že v období 2019/2020 došlo k velkému nárůstu finančních nákladů, které se hned v dalším období rapidně snížily.

Na následujícím grafu je možné vidět změny v oblasti vybraných nákladů za sledovaná období.

Graf 1 – Změna celkových nákladů (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

### Horizontální analýza výnosů

Tabulka 2 - Horizontální analýza výnosů (v tis. Kč)

Rok	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
	absolutní	absolutní	absolutní	absolutní
<b>Tržby z prodeje vlast. výrobků a služeb</b>	1 707	-15 918	35 485	7 230
<b>Tržby z prodeje zboží</b>	-67	-55	-8	-23
<b>Ostatní provozní výnosy</b>	10 213	-5 237	-6 581	-5 487
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	7 860	-3 670	-3 577	-1 008



Tržby z prodeje materiálu	1 806	-2 023	-2 262	-4 093
Jiné provozní výnosy	547	456	-742	-386
<b>Ostatní finanční výnosy</b>	<b>-4 229</b>	<b>1 144</b>	<b>13 205</b>	<b>-9 128</b>
<b>Čistý obrat za účetní období</b>	<b>7 624</b>	<b>-20 066</b>	<b>42 101</b>	<b>-7 408</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb mezi lety 2017/2018 vzrostly o 1 707 tis. Kč. Oproti tomu v dalším roce přišel pokles o 15 918 tis. Kč. I přes koronavirovou krizi, která měla dopad na celou Evropu, se v následujícím období 2019/2020 tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb zvýšily o 35 485 tis. Kč a v dalším období ještě o 7 230 tis. Kč.

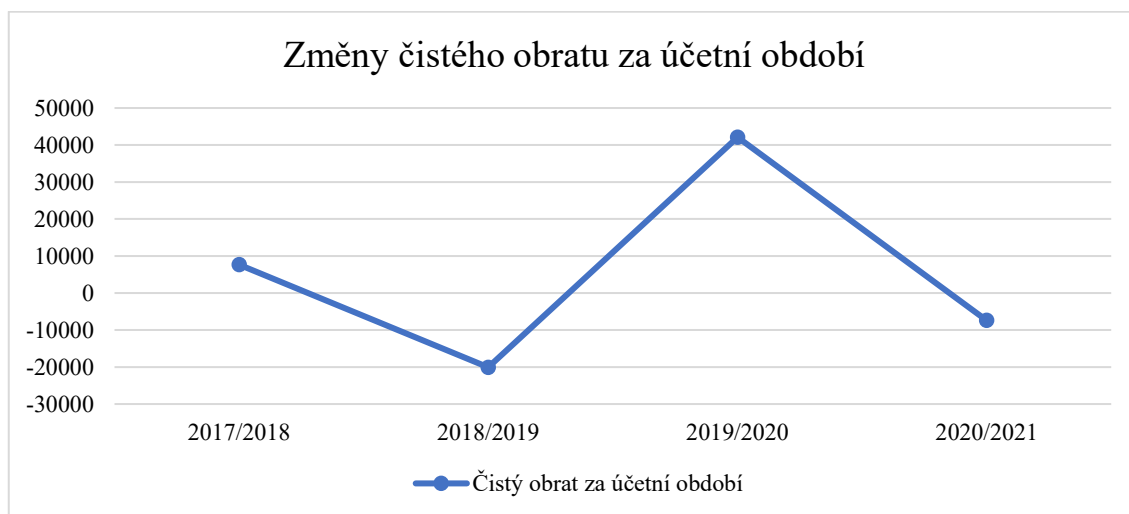
Tržby z prodeje zboží společnosti nejsou tak velké jako tržby z vlastních výrobků a služeb, a proto nejsou absolutní čísla rozdílů mezi obdobími tak velká.

Největší změna u ostatních provozních výnosů nastala v období 2017/2018, kdy se zvýšily o 10 213 tis. Kč. Velký podíl na tom měly tržby z prodeje dlouhodobého majetku, jejichž nárůst byl o 7 860 tis. Kč. V dalších obdobích docházelo k stálému poklesu ostatních provozních výnosů. Největší pokles 6 581 tis. Kč byl zaznamenán v období 2019/2020. V následujícím období 2020/2021 se pokles snížil o 5 487 tis. Kč. Bylo to především z důvodu nižších tržeb z prodeje materiálu.

Společnost zaznamenala největší nárůst u ostatních finančních výnosů o 13 205 tis. Kč v období 2019/2020. Naopak největší pokles o 9 128 tis. Kč byl v následujícím období, tedy v období 2020/2021.

Na následujícím grafu jsou vidět změny v konkrétních obdobích čistého obratu za účetní období neboli celkových výnosů.

Graf 2 – Změny čistého obratu za účetní období (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

## 9.2 Vertikální analýza nákladů a výnosů

### Vertikální analýza nákladů

Tabulka 3 - Vertikální analýza nákladů (v %)

Rok	2018	2019	2020	2021
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>47,35</b>	<b>47,30</b>	<b>51,06</b>	<b>55,59</b>
Náklady vynaložené na prodané zboží	0,06	0,05	0,03	0,02
Služby	5,50	6,42	9,84	11,77
Spotřeba materiálu a energie	41,79	40,83	41,19	43,79
<b>Osobní náklady</b>	<b>30,63</b>	<b>35,88</b>	<b>26,11</b>	<b>30,49</b>
Mzdové náklady	22,21	26,17	19,05	22,04
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	7,24	8,51	6,27	7,07
Ostatní náklady	1,17	1,19	0,79	1,38
<b>Úpravy hodnot DNM a DHM</b>	<b>6,51</b>	<b>6,10</b>	<b>5,54</b>	<b>6,76</b>
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>14,69</b>	<b>10,00</b>	<b>8,08</b>	<b>5,16</b>
Zůstatková cena prodaného DHM	5,11	2,63	0,58	0,17
Prodaný materiál	7,40	7,42	5,15	4,81
Daně a poplatky	0,08	0,11	0,07	0,07
Rezervy v provoz. obl. a komplex. náklady příštích obd.	1,36	-1,46	1,01	-1,52
Jiné provozní náklady	0,73	1,29	1,27	1,62
<b>Finanční náklady celkem</b>	<b>0,82</b>	<b>0,73</b>	<b>9,21</b>	<b>2,01</b>
Nákladové úroky	0,00	0,03	0,04	0,04
Ostatní finanční náklady	0,82	0,70	9,17	1,97
<b>Celkem</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

V rámci vertikální analýzy nákladů má největší podíl na vybraných položkách nákladů za všechny sledované roky výkonová spotřeba. Nejmenší podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech byl v roce 2019, a to 47,30 %. Od tohoto roku podíl výkonové spotřeby postupně rostl, až dosáhl 55,59 % v roce 2021. Z důvodu, že se společnost zaměřuje na výrobu vlastních výrobků, je výkonová spotřeba převážně tvořena spotřebou materiálu a energiemi.

Další velkou položkou v oblasti nákladů jsou osobní náklady, které jsou tvořeny mzdovými náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatními náklady. V roce 2018 (30,63 %) a 2021 (30,49 %) byly podíly osobních nákladů na celkových nákladech srovnatelné. Oproti tomu v letech 2019 a 2020 byly výrazné výkyvy v podílech osobních nákladů.

Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve sledovaných letech tvořil podíl na celkových nákladech mezi 5–7 %.

V letech 2018 a 2019 nedosahovaly finanční náklady, jež jsou tvořeny nákladovými úroky a ostatními finančními náklady ani 1 % podílu na celkových nákladech. Naopak v roce 2020 dosahovaly podílu na celkových nákladech 9,21 %, z toho ostatní finanční náklady tvořily 9,17 %. Velká část těchto nákladů byla tvořena kurzovými ztrátami, protože koruna vůči euru v roce 2020 oslabovala. Společnost kurzové ztráty v analytické evidenci eviduje na účet 563.100.

### Vertikální analýza výnosů

Tabulka 4 - Vertikální analýza výnosů (v %)

Rok	2018	2019	2020	2021
<b>Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb</b>	<b>82,34</b>	<b>82,76</b>	<b>83,10</b>	<b>90,61</b>
<b>Tržby z prodeje zboží</b>	<b>0,08</b>	<b>0,05</b>	<b>0,04</b>	<b>0,03</b>
<b>Ostatní provozní výnosy</b>	<b>17,08</b>	<b>15,82</b>	<b>8,70</b>	<b>5,98</b>
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	5,23	3,40	0,71	0,17
Tržby z prodeje materiálu	10,90	11,01	7,30	5,31
Jiné provozní výnosy	0,96	1,41	0,69	0,50
<b>Ostatní finanční výnosy</b>	<b>0,50</b>	<b>1,36</b>	<b>8,16</b>	<b>3,38</b>
<b>Čistý obrat za účetní období</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

Z tabulky č. 4 je zřejmé, že ve všech sledovaných letech mají největší podíl na celkových výnosech tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. V roce 2018 tvořily 82,34 % z celkových výnosů, což je nejméně ze všech sledovaných let. Podíl tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb ve sledovaných obdobích postupně rostl: 82,76 %, 83,1 % a 90,6 %. V posledním sledovaném období dosahovaly největšího podílu na celkových výnosech. Naopak tržby z prodeje zboží tvoří nejmenší podíl a nedosahovaly ani 1 %

z celkových výnosů. Z tohoto je zřejmé, že společnost se nezaměřuje na prodej zboží, ale spíše prodej vlastních výrobků a služeb.

Ostatní provozní výnosy měly ve sledovaných letech spíše klesající charakter. V roce 2018 tvořily 17,08 % z celkových výnosů a největší podíl na tom měly tržby z prodeje materiálu. V dalších letech procentuální podíl ostatních provozních výnosů na celkových výnosech postupně klesl až na 5,98 %.

Další zajímavou položkou jsou ostatní finanční výnosy, kdy v prvním sledovaném roce neměly podíl na celkových výnosech ani 1 %, avšak v dalších letech postupně tento podíl rostl. Především v roce 2020 se podíl zvedl na 8,16 %. Stejně jako u nákladů, tak i velká část ostatních finančních výnosů byla způsobena kursovými rozdíly. Kurzové zisky společnost eviduje na účet 663.100.

### 9.3 Mzdové náklady ve společnosti

Ve společnosti mzdové náklady z velké části tvoří pracovníci ve výrobě. Dále se na mzdových nákladech podílejí vedoucí pracovníci výrobních oddělení, zaměstnanci ekonomického, personálního, obchodního, nákupního a logistického oddělení a manažeři společnosti.

Tabulka 5 - Průměrná mzda společnosti (v tis. Kč)

Roky	2018	2019	2020	2021
<b>Mzdové náklady (roční)</b>	37 113	40 712	37 769	38 923
<b>Průměrné měsíční mzdové náklady</b>	3 093	3 393	3 147	3 244
<b>Počet zaměstnanců</b>	107	92	86	86
<b>Průměrná měsíční mzda společnosti</b>	<b>28,904</b>	<b>36,877</b>	<b>36,598</b>	<b>37,716</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

Z výše uvedené tabulky je patrné, že průměrná mzda má rostoucí charakter kromě roku 2020, kdy poklesla o 279 Kč měsíčně. V roce 2021 vystoupala průměrná mzda společnosti oproti roku 2018 o 8 812 Kč za měsíc. Tento nárůst mohl mít více důvodů. Prvním důvodem mohla být špatná struktura vyplácení mezd, kdy maximální dosažené prémie dosahovaly skoro podobné výše jako základní mzda. Zaměstnanci však nemuseli tyto prémie získat vždy a ne v plné výši. Společnost tuto strukturu odstranila a drží se rozdělení 80 % fixní část mzdy a 20 % variabilní část. Tato změna přinesla přijatelnější rozdělení fixní a variabilní složky pro zaměstnance.

Dalším důvodem mohla být změna podílu výrobních a administrativních pracovníků, kteří častěji dosahují vyšších příjmů.

Z tabulky také vyplývá, že počet zaměstnanců ve společnosti má klesající charakter. Společnost v roce 2018 zaměstnávala 107 zaměstnanců, ale v roce 2020 a 2021 tomu bylo o 21 zaměstnanců méně.

#### 9.4 Poměrové ukazatele finanční analýzy

Z poměrových ukazatelů finanční analýzy byly v této práci zpracovány ukazatele rentability nákladů a nákladovosti tržeb.

##### Rentabilita nákladů

Pro výpočet rentability nákladů se používá zisk před zdaněním a náklady společnosti, jejichž podíl je výsledkem rentability nákladů. V teoretické části byl tento ukazatel představen a ukazuje, kolik korun čistého zisku vygeneruje 1 Kč nákladů. V následující tabulce je vypočtena rentabilita nákladů za roky 2018–2021.

Tabulka 6 - Rentabilita nákladů (v tis. Kč)

Roky	2018	2019	2020	2021
Náklady	165 733	155 694	196 308	176 242
Zisk před zdaněním	-1 932	-11 959	-10 472	2 186
Rentabilita v %	-1,17 %	-7,68 %	-5,33 %	1,24 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že rentabilita společnosti od roku 2018 až do roku 2020 byla záporná. K největšímu zhoršení došlo v roce 2019, kdy na 1 Kč nákladů připadalo 0,0768 Kč ztráty. Od toho roku se začala rentabilita společnosti zlepšovat a v roce 2020 připadalo na 1 Kč nákladů pouze 0,0533 Kč ztráty. Tyto záporné hodnoty byly způsobeny ztrátou společnosti ve sledovaných obdobích. V roce 2021 došlo k výraznému zlepšení rentability oproti předchozímu roku, kdy na 1 Kč vynaložených nákladů připadá 0,0124 Kč zisku.

V níže uvedeném grafu je zaznamenán vývoj rentability nákladů společnosti. Z grafu lze dobře vidět zlepšení rentability od roku 2019, kdy připadala na 1 Kč nákladů nejvyšší ztráta.

## Nákladovost tržeb

Nákladovost tržeb představuje, kolik korun nákladů připadá na 1 Kč tržeb. Jak už bylo zmíněno v teoretické části, čím menší číslo vychází u tohoto ukazatele, tím je to pro společnost lepší na rozdíl od rentability nákladů, kde je to naopak.

Tabulka 7 - Nákladovost tržeb (v tis. Kč)

Roky	2018	2019	2020	2021
<b>Tržby</b>	135 005	119 032	154 509	161 716
<b>Náklady</b>	165 733	155 964	196 308	176 242
<b>Nákladovost tržeb (v Kč)</b>	<b>1,228</b>	<b>1,310</b>	<b>1,271</b>	<b>1,090</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

V roce 2018 připadlo na 1 Kč tržeb 1,228 Kč nákladů. V roce 2019 byl ukazatel nákladovosti nejvyšší ze všech sledovaných let. V dalším roce přišlo zlepšení a v roce 2021 připadalo společnosti 1,090 Kč nákladů na 1 korunu tržeb. V žádném roce nedošlo k dosažení ukazatele nákladovosti tržeb menší než 1, tedy že by na 1 Kč tržeb spotřebovala společnost méně než 1 Kč nákladů.

## 10 Kalkulace výrobku společnosti

Jak už bylo zmíněno v kapitole představení společnosti, podnik vyrábí mnoho druhů obalů pro řeznické a uzenářské potřeby. Výrobky se liší především materiálem, z kterého jsou vyrobeny, ale i způsobem výroby v daných střediscích.

Výrobní hala se skládá ze tří středisek, kterými jsou středisko tisk, přířez a řásnění. Veškeré výrobky, které společnost vyrábí, vždy prochází potiskem a dále se rozdělují podle toho, zda putují na přířez nebo řásnění. Každý výrobek projde technologickým procesem řásnění nebo přířezu.

Protože společnost převážně dodává výrobky do své mateřské společnosti v Německu, má předem určené transferové ceny, za něž je prodává.

Společnost pro kalkulační metru výrobku používá vzorec oddělující variabilní a fixní náklady. Hodnoty v kalkulacích jsou ilustrativní z důvodu ochrany firemního know-how. V následujících tabulkách jsou zobrazeny ceny a náklady dvou modelových příkladů výrobků společnosti.

Tabulka 8 - Kalkulace výrobků společnosti

Výrobek A – Přířez (v Kč/m)	
Transferová cena	1,224
Variabilní náklady – přířez	0,513
Variabilní náklady – potisk	0,333
Fixní náklady	0,368
<b>Zisk</b>	<b>0,011</b>

Výrobek B – Řásnění (v Kč/m)	
Transferová cena	1,212
Variabilní náklady – řásnění	0,493
Variabilní náklady – potisk	0,333
Fixní náklady	0,368
<b>Zisk</b>	<b>0,019</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

Výše zobrazená tabulka č. 8 ukazuje kalkulační údaje dvou typových druhů výrobků společnosti. Každá kalkulační položka se skládá z části fixních nákladů, variabilních nákladů střediska tisk a poté vždy variabilních nákladů střediska přířez nebo řásnění v závislosti na tom, na jaké středisko výrobek putuje.

Transferová cena je u výrobku A 1,224 Kč/m, což je o 0,012 Kč více než u výrobku B. Dále se výrobky liší ve variabilních nákladech u středisek, kde probíhá jejich konečné zpracování. Výrobek A prochází střediskem přířezu a jeho část variabilních nákladů je 0,513 Kč/m. Naopak výrobek B je zpracováván ve středisku řásnění a tato část



variabilních nákladů u něj tvoří 0,493 Kč/m. Mateřská společnost požaduje veškeré výrobky potištěné. Část variabilních nákladů za středisko potisk je tedy u obou výrobků stejná, a to 0,333 Kč/m. Fixní náklady pro oba výrobky společnost kalkuluje ve výši 0,368 Kč/m. Na základě těchto údajů je zisk u výrobku A 0,0107 Kč/m a u výrobku B 0,0189 Kč/m. V porovnání těchto dvou výsledků je pro společnost výhodnější vyrábět výrobek B.

Transferové ceny jsou kvartálně monitorovány, jak ze strany společnosti Kalle CZ, tak i mateřskou společností. Společnost má předem stanovený cíl pro zisk na výrobcích. Pokud by z důvodu zvýšených nákladů nedocházelo k plnění cíle, společnost by po domluvě s mateřskou společností tyto transferové ceny navýšila.

Variabilní náklady jsou pro společnost:

- přímý materiál,
- pomocný materiál,
- náklady na vyskladnění výrobků,
- energie,
- doprava materiálu,
- agenturní pracovníci,
- variabilní mzdové náklady a odvody na soc. a zdr. pojištění

Do přímého materiálu podniku patří materiál, z něhož je výrobek vyroben. Tento materiál se liší podle přání zákazníka. Může to být například viskózní, textilní nebo nejčastěji používaný plastový materiál. Pomocný materiál se rozlišuje podle střediska, ve kterém se používá. Ve středisku potisku to mohou být například olejové nebo vodou ředitelné barvy, u střediska přířezu to jsou například nitě nebo kovové klipy. U střediska řásnění do pomocného materiálu spadají například řásnicí oleje.

Mezi variabilní mzdové náklady společnost řadí mzdy pracovníků ve výrobě a pomocného personálu u strojů.

Do fixních nákladů společnost řadí:

- opravy,
- odvoz odpadu,
- poplatky za software, fireware a IT opravy,
- BOZP, PO a účetní poradenství,

- doprava pro zaměstnance do společnosti,
- odpisy,
- ostatní náklady,
- fixní mzdové náklady a odvody na soc. a zdr. pojištění

Výrobní společnosti při výrobě svých výrobků tvoří odpad, jež musí odvážet. Společnost Kalle má nasmlouvanou měsíční fixní částku se společností, která jí veškerý vyprodukovaný odpad odveze.

V rámci nabídky pro zaměstnance společnost Kalle nabízí také dopravu do práce a z práce autobusy, které si pronajímá. Předem jsou spočteny kilometry tras, jež autobusy najedou a podle toho společnost platí za tuto službu.

Do fixních mzdových nákladů a odvodů na sociální a zdravotní patří například mzdy pracovníků HR oddělení, oddělení nákupu, obchodu, marketingu anebo také ekonoma a ředitelství.

## 11 Zhodnocení výsledků

V rámci bakalářské práce byla provedena horizontální a vertikální analýza nákladů a výnosů, analýza vybraných poměrových ukazatelů finanční analýzy a rozbor kalkulace. Na základě těchto analýz bylo provedeno zhodnocení výsledných dat.

### Horizontální analýza

Z horizontální analýzy výnosů vyplývá, že největší nárůst tržeb za vlastní výrobky a služby byl zaznamenán v roce 2020 a 2021. V roce 2020 oproti roku 2019 tyto tržby vzrostly o 35 485 tis. Kč a v dalším roce ještě o dalších 7 230 tis. Kč. Tento růst tržeb byl zapříčiněn projektem Orange, díky němuž se zakázky z výrobní pobočky v Alhausenu přesunuly do výrobní pobočky Kalle v Žebráku.

Průběh výnosů, a především tržeb za vlastní výrobky a služby je pozitivní, protože v roce 2021 oproti 2018 došlo k výraznému zvýšení těchto tržeb.

Díky projektu Orange a zvýšenému počtu zakázek došlo také k nárůstu spotřeby materiálu a energií o 27 658 tis. Kč za rok 2020.

Další důležitou položkou v rámci nákladů jsou osobní náklady. Tyto náklady měly rostoucí tendenci až do roku 2020, kdy klesly o 4 043 tis. Kč. Bylo to způsobeno především poklesem počtu zaměstnanců z 92 na 86. Za negativní informaci z horizontální analýzy nákladů lze považovat nárůst osobních nákladů v roce 2021, kdy se tyto náklady zvýšily o 2 091 tis. Kč, přestože průměrný počet pracovníků za rok zůstal stejný jako v předchozím roce.

Kromě roku 2020, kdy rapidně vzrostla výkonová spotřeba a finanční náklady, se dá pozitivně hodnotit celkový pokles nákladů, především v roce 2021, kdy celkově klesly o 21 636 tis. Kč.

### Vertikální analýza

U vertikální analýzy výnosů lze kladně hodnotit růst podílu tržeb z prodeje vlastních výrobků až na 90,61 % celkových výnosů. Společnost se zabývá výrobou vlastních výrobků. Je tedy důležité, aby se podíl tržeb z její hlavní činnosti zvyšoval.

Z vertikální analýzy nákladů je zřejmé, že podíl výkonové spotřeby, především spotřeby materiálu a energií na celkových nákladech kromě roku 2019 postupně roste. Toto zjištění lze považovat za pozitivní, protože společnosti se zvedá podíl nákladů, které využívá pro

produkcí svých výrobků. Musí být kladen důraz na efektivní vynaložení těchto nákladů, aby nedocházelo například k výrobě vadných výrobků nebo nadměrného odpadu a aby se tím náklady na materiál a energie zbytečně zvyšovaly.

### **Poměrové ukazatele finanční analýzy**

Z poměrových ukazatelů finanční analýzy byly v rámci bakalářské práce vypočteny ukazatele rentability nákladů a nákladovosti tržeb.

Na základě vykazované ztráty v letech 2018–2020 dosahovala společnost záporných výsledků ukazatele rentability. Od roku 2019 se tyto záporné výsledky postupně zlepšovaly. Tento vývoj lze hodnotit relativně pozitivně.

U nákladovosti tržeb lze opět pozitivně hodnotit jejich klesající vývoj. Jak už bylo zmíněno u analýzy tohoto ukazatele, negativem těchto výsledků je to, že ani v jednom sledovaném období ukazatel nebyl menší než 1, a tedy náklady byly vždy větší než tržby z vlastních výrobků, služeb a zboží.

### **Kalkulace výrobků**

Společnost používá vzorec oddělující variabilní a fixní náklady z důvodu jednoduššího zobrazení, jak se budou náklady zvyšovat, poroste-li objem výroby anebo naopak klesne.

V bakalářské práci byly porovnány modelové příklady výrobků A a B, které se liší konečným střediskem, přes něž prochází. Pro společnost by bylo výhodnější více vyrábět výrobek B z důvodu vyššího zisku na jeden kus. Jak již bylo zmíněno, hlavním odběratelem společnosti Kalle je její mateřská společnost v Německu, a ta určuje objem výroby výrobků.

## 12 Návrhy opatření

Z provedených analýz bylo zjištěno, že se společnost potýká s poměrně vysokými náklady. Navržená opatření by mohla společnosti pomoci snížit náklady v oblasti osobních nákladů, materiálu a energií.

### Osobní náklady

Návrhem pro snížení osobních nákladů je zavedení sociálního programu, jako je například Cafeterie. Důvodem pro toto opatření je uspoření osobních nákladů, přesněji nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Program Cafeterie mohou zaměstnanci společnosti využít na sport, rekreaci, kulturu, zdraví a další velmi bohaté benefity.

Když by společnost (zaměstnavatel) svým zaměstnancům měsíčně понížila hrubou mzdu o 1 500 Kč, může touto částkou přispívat svým zaměstnancům do programu Cafeterie a zaměstnanci by ji následně mohli čerpat z výše uvedených benefitů. Zaměstnavatel by díky tomuto programu ušetřil náklady na sociální a zdravotní za zaměstnavatele, protože tato částka, kterou poskytuje zaměstnanci v benefitech, nepodléhá těmto odvodům. Částka, o niž je ponížena zaměstnancova hrubá mzda, nepodléhá dani z příjmu ani odvodům na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance. Přestože tento benefit má dopad na hrubou mzdu zaměstnance, může motivovat zaměstnance souhlasit s tímto programem.

Na následujícím modelovém příkladu bude ukázána možná úspora nákladů díky programu Cafeterie. Pro výpočet bude využita průměrná mzda společnosti za rok 2021, která byla vypočtena v podkapitole 8.3.

Tabulka 9 - Modelový příklad úspory nákladů pomocí programu Cafeterie (v Kč)

<b>Položky</b>	<b>Průměrná mzda</b>	<b>Snížená mzda</b>	<b>Rozdíl</b>
<b>Hrubá mzda</b>	37 716	36 216	-
<b>Zaměstnavatel – SZ (24,8 %)</b>	9 354	8 982	-
<b>Zaměstnavatel – ZP (9 %)</b>	3 394	3 259	-
<b>Odvody celkem (33,8 %)</b>	12 748	12 241	507
<b>Snížení základu daně (hrubá mzda + odvody SZ a ZP)</b>	-50 464	-48 457	-2007
<b>Snížení DPPO (19 %)</b>	-9 588	-9 207	-381

Zdroj: vlastní zpracování podle Benefit plus CZ, s.r.o. (n.d.), 2023.

Při využití návrhu Cafeterie by zaměstnavatel snížil měsíční mzdu svým zaměstnancům o 1 500 Kč, které by proměnil na benefity v programu Cafeterie. Toto snížení mzdy by se promítlo ve výši odvodů na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnavatele.

V průměru by společnost odváděla měsíčně na sociálním a zdravotním za zaměstnavatele u jednoho zaměstnance o 507 Kč méně, než tomu bylo doposud. Snížení hrubé mzdy a také odvodů zapříčiní i menší snížení základu daně o 2 007 Kč, z předchozích 50 464 Kč na 48 457 Kč. Vyšší základ daně (o 2 007 Kč) je důvodem i pro vyšší daň z příjmu právnických osob, v tomto případě o 381 Kč.

Celkově uspoří společnost na jednom zaměstnanci 126 Kč za měsíc. Ročně by úspora dosahovala 1 508 Kč za jednoho zaměstnance. Společnost zaměstnává 86 zaměstnanců, což znamená, že průměrná roční úspora za všechny zaměstnance by se pohybovala okolo 129,7 tis. Kč.

## Energie

Společnost spotřebovává velké množství elektrické energie, již spotřebovávají převážně stroje ve výrobě. Dalším důvodem pro snížení těchto nákladů jsou momentální vysoké ceny energií. Návrhem na snížení těchto nákladů by mohlo být zavedení fotovoltaické elektrárny s akumulací. Na modelovém příkladu bude ukázána možná úspora nákladů na energii.

Tabulka 10 - Modelový příklad úspory nákladů pomocí FVE (v tis. Kč)

Položky	Cena v tis. Kč
FVE (fotovoltaická elektrárna)	4 125
Dotace na FVE - 35 %	1 444
<b>Cena FVE po odečtení dotace</b>	<b>2 681</b>
System akumulace – lithiové bat.	5 250
Dotace na systému akumulace - 50 %	2 625
<b>Cena syst. akumul. po odečtení dotace</b>	<b>2 625</b>
<b>Cena celkem po odečtení dotací</b>	<b>5 306</b>
<b>Účetní odpis za rok</b>	<b>- 265</b>
<b>Nákladový úrok z úvěru za rok (7 %)</b>	<b>- 209</b>
<b>Energetický výnos (170 MWh)</b>	<b>1 105</b>
<b>Uspořené roční náklady</b>	<b>631</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle Terms a.s. (n.d.), 2023.

Fotovoltaickou elektrárnu by bylo možné namontovat po zkontrolování statikem na střechu společnosti. Šlo by o cca. 1200 m<sup>2</sup> střešní plochy potřebných pro tento projekt. Pořizovací cena fotovoltaické elektrárny i s veškerými službami, jako je montáž, technická kontrola a další, je 4 125 tis. Kč. Ministerstvo průmyslu vyhlásilo dotační systém pro fotovoltaickou elektrárnu ve výši 35 % způsobilých výdajů. Dotace by понížila pořizovací cenu o 1 444 tis. Kč.

Pokud by společnost chtěla nahromaděnou energii z elektrárny využívat, bude potřebovat lithiové baterie, jež tuto energii uschovají. Kapacita baterie pro tento model činí 250 KWh. Cena baterií pro tento projekt se pohybuje okolo 5 250 tis. Kč. Pro systém akumulace ministerstvo průmyslu poskytuje dotační systém ve výši 50 % způsobilých výdajů. Hodnota dotace v tomto modelu dosahuje 2 625 tis. Kč.

Konečná cena fotovoltaické elektrárny i se systémem akumulace po odečtení dotací je 5 306 tis. Kč. Životnost celé fotovoltaické elektrárny i se systémem akumulace je garantována na 20 let. Vypočtený roční účetní odpis bude okolo 265 tis. Kč.

Společnost by výše uvedené výdaje po odečtení dotací mohla financovat díky finanční pomoci od mateřské společnosti, která by jí tuto půjčku mohla poskytnout na 10 let. Úroková sazba by byla ve výši 7 % p.a. Roční nákladový úrok by se mohl pohyboval kolem 209 tis. Kč. Tento druh úroku by společnost evidovala v analytické evidenci na účtu 562.200.

Výkon této fotovoltaické elektrárny může být okolo 170 MWh za rok. Spotřeba elektrické energie společnosti dosahuje ročně okolo 1,2 GWh. I při změnách výkonu fotovoltaické elektrárny v průběhu léta nebo zimy by měla být společnost schopná za normálních podmínek veškerou vytvořenou energii spotřebovat.

Cenu elektřiny za 1 MWh vláda zastropovala na 5 000 Kč bez DPH a bez ceny za distribuci. Konečná cena za 1 MWh elektřiny se může pohybovat okolo 6 500 Kč. Při 170 MWh by celkový roční energetický výnos díky FVE by mohl být okolo 1 105 tis. Kč. Po odečtení ročního účetního odpisu a nákladového úroku jsou uspořené náklady na energii přibližně ve výši 631 tis. Kč.

Celkové úspory z programu Cafeterie a fotovoltaické elektrárny dosahují za rok okolo 760 tis. Kč. Zde bude také porovnán ukazatel nákladovosti tržeb po uvedených opatřeních s rokem 2021.

Tabulka 11 - Nákladovost tržeb po opatřeních (v tis. Kč)

Roky	2021	Po opatřeních
<b>Tržby</b>	161 716	161 716
<b>Náklady</b>	176 242	175 482
<b>Nákladovost tržeb (v Kč)</b>	<b>1,090</b>	<b>1,085</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2023.

Náklady společnost by se snížily na hodnotu 175 482 tis. Kč. Při stejných tržbách by nový ukazatel nákladovosti tržeb vyšel 1,085. Při zavedení těchto opatření by společnost potřebovala o 0,005 Kč nákladů na 1 Kč tržeb méně.

### **Materiál**

Kromě spotřebovaných nákladů na energie by se společnost měla snažit ušetřit i náklady na spotřebu materiálu. Cenu přímého materiálu určuje mateřská společnost, která ho do Žebráku dováží.

U ceny pomocného materiálu, jako jsou například tiskařské barvy, nitě a kovové klipy, si může společnost vybrat, od kterého dodavatele bude odebírat. Tyto druhy pomocného materiálu jsou potřebné ve střediskách tisk a přířez. Bez tiskařských barev se společnost neobejde, neboť většinu jejích výrobků potiskuje. Pomocný materiál je v analytické evidenci společnosti zobrazeny na účtech 501.101 -.110. V dnešní době bohužel rostou veškeré ceny surovin, a tudíž i materiálu, jež využívá. Společnost by se měla zaměřit na efektivní využití přímého a pomocného materiálu, aby nedocházelo ke zbytečnému odpadu nebo vadným výrobkům.



## Závěr

V této bakalářské práci byla zpracována analýza nákladů a výnosů ve vybraném podniku. Nejprve byla v teoretické části zpracovaná rešerše literatury týkající se tématu nákladů, výnosů, kalkulací a vybraných ukazatelů z finanční analýzy.

Cílem této bakalářské práce bylo zhodnocení nákladů a výnosů společnosti Kalle CZ a podle výsledků analýz navrhnout různá opatření, která by vedla ke snížení nákladů.

Z výsledku horizontální analýzy výnosů bylo patrné, že tržby za vlastní výrobky a služby až na jedno období postupně rostly. Bylo to i díky projektu, který zvyšoval objem výroby společnosti. Výkonová spotřeba společnosti až na výjimku v roce 2020 měla klesající charakter. Vertikální analýza ukázala velký podíl tržeb za vlastní výrobky a služby na celkových výnosech společnosti. Největší podíl na celkových nákladech má výkonová spotřeba a osobní náklady, což je logické, protože společnost je výrobního charakteru.

Kalkulace společnosti byla představena na dvou modelových příkladech výrobků, kde byly náklady členěny podle kalkulačního vzorce oddělující variabilní a fixní náklady. Výrobky se liší tím, kde je jejich konečné zpracování, a podle toho se také odvíjí výše těchto nákladů.

Na základě této analýzy byla navržena opatření, která by společnosti mohla pomoci se snížením nákladů. Sociální program Cafeterie, který byl v bakalářské práci navržen, by společnosti mohl snížit náklady na odvody sociální a zdravotního pojištění a nabídnout zaměstnancům společnosti řadu nových benefitů. Z důvodu poměrně vysokých cen za energie byl dále zpracován návrh na pořízení fotovoltaické elektrárny s následným propočtem možné úspory nákladů na energie.

Přínosem této bakalářské práce bylo obohacení o nové teoretické poznatky a praktické zkušenosti z oblasti analýzy nákladů a výnosů.

## Seznam použitých zdrojů

- Atlantis PC, s.r.o. (n.d.). *Použité poměrové ukazatele*. Dostupné 10. 4. 2023 z <https://www.finanalysis.cz/pouzite-pomerove-ukazatele.html>
- Benefit plus CZ, s.r.o. (n.d.). *Jak cafeteria šetří*. Dostupné 2. 4. 2023 z <https://profirmy.benefit-plus.cz/zamestnavatele/cafeterie/jak-cafeterie-setri/#zamestnavatele>
- Bragg, S. M. (2007). *Financial analysis*. John Wiley & Sons, Inc.
- Bragg, S. M. (2019). *Cost Accounting Fundamentals: Essential Concepts and Examples*. AccountingTools, Inc.
- Dvořáková, L., Červený, J., Burešová, V., & Peštová, M. (2011). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. Nakladatelská a vydavatelská společnost NAVA.
- Fíbrová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Wolters Kluwer ČR.
- Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Grada Publishing.
- Justice (n.d.). *Veřejný rejstřík a Sbírka listin*. Dostupné 15. 3. 2023 z <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=724751&typ=PLATNY>
- Kalle CZ, s.r.o. (n.d.c). *Textilní obaly OSKUDA*. Dostupné 25. 2. 2023 z <http://web.kalle.cz/clanky/164-textilni-obaly-oskuda>
- Kalle CZ, s.r.o. (n.d.a). *Nalo - vícevrstvé polyamidové obaly*. Dostupné 25. 2. 2023 z <http://web.kalle.cz/clanky/119-nalo-vicevrstve-polyamidove-obaly>
- Kalle CZ, s.r.o. (n.d.b). *Viskózní obaly*. Dostupné 25. 2. 2023 z <http://web.kalle.cz/clanky/152-viskozni-obaly>
- Kalle, s.r.o. (2022). *Výroční zpráva společnosti za rok 2021*. Dostupné 11. 1. 2023 z [file:///C:/Users/42072/Downloads/ucetni%20zaverka%20vyrocni%20zprava%20zprava%20auditora%20zprava%20o%20vztazich%20\(16\).pdf](file:///C:/Users/42072/Downloads/ucetni%20zaverka%20vyrocni%20zprava%20zprava%20auditora%20zprava%20o%20vztazich%20(16).pdf)
- Kalle, s.r.o. (2023). *Interní materiály společnosti*.
- Kislingerová, E., & Hnilica, J. (2005). *Finanční analýza: krok za krokem*. C. H. Beck.
- Knápková, A., Pavelková, D., Remeš, D., & Šteker, K. (2017). *Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady (3. vyd.)*. Grada Publishing.
- Král, B., Fíbrová, J., Matyáš, O., Měňšík, M., Stránský, J., Šoljaková, L., Wagner, J.; Zralý, M.; Halíř, Z. (2010). *Manažerské účetnictví (3. vyd.)*. Management Press.
- Kubátová, A. H. (12. leden 2022). *K čemu nám slouží analytické účty?* Dostupné 15. 11. 2023 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/k-cemu-nam-slouzi-analyticke-ucty/>
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Grada Publishing.
- Martinovičová, D., Konečný, M., & Vavřina, J. (2019). *Úvod do podnikové ekonomiky (2. vyd.)*. Grada Publishing.
- Novotný, P. (2022). *Účetnictví pro úplné začátečníky 2022*. Grada Publishing.

- Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů* (2. vyd.). Grada Publishing.
- Růčková, P. (2015). *Finanční analýza* (5. vyd.). Grada Publishing.
- Scholleová, H. (2017). *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy* (3. vyd.). Grada Publishing.
- Synek, M., Dvořáček, J., Dvořák, J., Kislingerová, E., & Tomek, G. (2011). *Manažerská ekonomika* (5. vyd.). Grada Publishing.
- Taušl Procházková, P., & Jelínková, E. (2018). *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Grada Publishing.
- Taušl Procházková, P., Jiřincová, M., Jelínková, E., & Lišková, J. (2017). *Úvod do podnikové ekonomiky*. Západočeská univerzita v Plzni.
- Terms a.s. (n.d.). *Fotovoltaické elektrárny pro podnikatele*. Dostupné 23. 3. 2023 z <http://www.termsenergy.cz/produkty/fve-pro-prumyslove?screemail=produkty/fve-pro-prumyslove>

## Seznam tabulek

Tabulka 1 - Horizontální analýza nákladů (v tis. Kč).....	39
Tabulka 2 - Horizontální analýza výnosů (v tis. Kč).....	40
Tabulka 3 - Vertikální analýza nákladů (v %).....	43
Tabulka 4 - Vertikální analýza výnosů (v %).....	44
Tabulka 5 - Průměrná mzda společnosti (v tis. Kč).....	45
Tabulka 6 - Rentabilita nákladů (v tis. Kč).....	46
Tabulka 7 - Nákladovost tržeb (v tis. Kč).....	47
Tabulka 8 - Kalkulace výrobků společnosti .....	48
Tabulka 9 - Modelový příklad úspory nákladů pomocí programu Cafeterie (v Kč) .....	53
Tabulka 10 - Modelový příklad úspory nákladů pomocí FVE (v tis. Kč).....	54
Tabulka 11 - Nákladovost tržeb po opatřeních (v tis. Kč).....	56

## **Seznam grafů**

Graf 1 – Změna celkových nákladů (v tis. Kč).....	40
Graf 2 – Změny čistého obrátu za účetní období (v tis. Kč).....	42

## Seznam obrázků

Obrázek 1 – Pojetí nákladů .....	8
Obrázek 2 - Variabilní náklady .....	13
Obrázek 3 - Výsledek hospodaření .....	19
Obrázek 4 - Všeobecný kalkulační vzorec .....	22
Obrázek 5 - Retrogradní kalkulační vzorec .....	24
Obrázek 6 - Dynamický kalkulační vzorec.....	24
Obrázek 7 - Kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady .....	25
Obrázek 8 - Kalkulační systém .....	27
Obrázek 9 - Bod zvratu .....	29
Obrázek 10 - Organizační struktura společnosti .....	35

## **Seznam příloh**

**Příloha A: Výkaz zisku a ztrát 2017/2018**

**Příloha B: Výkaz zisku a ztrát 2019/2020**

**Příloha C: Výkaz zisku a ztrát 2020/2021**

## Příloha A: Výkaz zisku a ztrát 2017/2018

Označ.		TEXT	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
I.		Tržby z prodeje výrobků a služeb	134 872	133 165
II.		Tržby za prodej zboží	133	200
A.		Výkonová spotřeba	79 114	84 747
A. 1.		Náklady vynaložené na prodané zboží	107	174
A. 2.		Spotřeba materiálu a energie	69 825	75 526
A. 3.		Služby	9 182	9 047
B.		Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-957	-290
D.		Osobní náklady	51 164	50 897
D. 1.		Mzdové náklady	37 113	36 906
D. 2.		Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	14 051	13 991
D. 2. 1.		Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12 095	12 065
D. 2. 2.		Ostatní náklady	1 956	1 926
E.		Úpravy hodnot v provozní oblasti	10 505	13 537
E. 1.		Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	10 881	10 284
E. 1. 1.		Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	10 881	10 284
E. 2.		Úpravy hodnot zásob	470	1 951
E. 3.		Úpravy hodnot pohledávek	-846	1 302
III.		Ostatní provozní výnosy	27 983	17 770
III. 1.		Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	8 564	704
III. 2.		Tržby z prodaného materiálu	17 849	16 043
III. 3.		Jiné provozní výnosy	1 570	1 023
F.		Ostatní provozní náklady	24 537	14 199
F. 1.		Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	8 538	16
F. 2.		Zůstatková cena prodaného materiálu	12 367	12 208
F. 3.		Daně a poplatky	140	163
F. 4.		Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	2 269	4
F. 5.		Jiné provozní náklady	1 223	1 808
*		Provozní výsledek hospodaření (+/-)	-1 375	-11 955

Minimální závazný výčet informací  
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

### VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni 31. prosince 2018

(v celých tisících Kč)

IČO

25631420

Obchodní firma nebo jiný název  
účetní jednotky

Kalle CZ s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní  
jednotky a místo podnikání liší-li  
se od bydliště

Žebrák

Skandinávská 995

PSČ 267 53



J.	Nákladové úroky a podobné náklady		1
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		1
VII.	Ostatní finanční výnosy	813	5 042
K.	Ostatní finanční náklady	1 370	1 388
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-557	3 653
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	-1 932	-8 302
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	-1 932	-8 302
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-1 932	-8 302
*	Čistý obrát za účetní období = I.+II+III+IV+V+VI+VII	163 801	156 177

## Příloha B: Výkaz zisku a ztrát 2019/2020

Označ.		TEXT	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b	1	2	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	154 439	118 954	
II	Tržby za prodej zboží	70	78	
A.	Výkonová spotřeba	101 221	73 563	
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	58	73	
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	81 664	63 508	
A. 3.	Služby	19 499	9 982	
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	410	964	
C.	Aktivace (-)	-479	-635	
D.	Osobní náklady	51 757	55 800	
D. 1.	Mzdové náklady	37 769	40 712	
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	13 988	15 088	
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12 424	13 238	
D. 2. 2.	Ostatní náklady	1 564	1 850	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	9 122	9 319	
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	10 985	9 493	
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	10 985	9 493	
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	-1 645	131	
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	-218	-305	
III.	Ostatní provozní výnosy	16 165	22 746	
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	1 317	4 894	
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	13 564	15 826	
III. 3.	Jiné provozní výnosy	1 284	2 026	
F.	Ostatní provozní náklady	16 020	15 547	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	1 153	4 091	
F. 2.	Prodaný materiál	10 215	11 543	
F. 3.	Daně a poplatky	147	176	
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	1 997	-2 275	
F. 5.	Jiné provozní náklady	2 508	2 012	
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	-7 377	-12 780	

Minimální závazný výčet informací  
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

### VÝKAZ ZISKU A ZTRATY v plném rozsahu ke dni 31. prosince 2020 (v celých tisících Kč)

ICO  
25631420

Obchodní firma nebo jiný název  
účetní jednotky

Kalle CZ s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní  
jednotky a místo podnikání liší-li  
se od bydliště

Žebrák  
Skandinávská 995  
PSČ 267 53

J.	Nákladové úroky a podobné náklady	70	45
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	70	45
VII.	Ostatní finanční výnosy	15 162	1 957
K.	Ostatní finanční náklady	18 187	1 091
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-3 095	821
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	-10 472	-11 959
L.	Daň z příjmů	-150	150
L. 1.	Daň z příjmů splatná	-150	150
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	-10 322	-12 109
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-10 322	-12 109
*	Čistý obrát za účetní období = I.+II+III+IV+V+VI+VII	185 836	143 735

### Příloha C: Výkaz zisku a ztrát 2020/2021

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		<b>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY</b>		
		v plném rozsahu		
		ke dni <b>31. prosince 2021</b>		
		(v celých tisících Kč)		
		IČO		
		25631420		
		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky		
		<b>Kalle CZ s.r.o.</b>		
		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky		
		<b>Žebrák</b>		
		<b>Skandinávská 995</b>		
		<b>PSČ 267 53</b>		
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžným	minulým
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	01	161 669	154 439
II.	Tržby za prodej zboží	02	47	70
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	98 167	101 221
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	39	58
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	05	77 339	81 664
A. 3.	Služby	06	20 789	19 499
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	-859	410
C.	Aktivace (-)	08	-361	-479
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	53 848	51 757
D. 1.	Mzdové náklady	10	38 923	37 769
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (ř. 12 + 13)	11	14 925	13 988
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	12 485	12 424
D. 2. 2.	Ostatní náklady	13	2 440	1 564
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	12 792	9 122
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 + 17)	15	11 934	10 985
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - opravy	16	11 934	10 985
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18	895	-1 645
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-37	-218
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	10 678	16 165
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	309	1 317
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	22	9 471	13 564
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	898	1 284
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	9 107	16 020
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	309	1 153
F. 2.	Prodávný materiál	26	8 500	10 215
F. 3.	Daně a poplatky	27	117	147
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	-2 682	1 997
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	2 863	2 508
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	-300	-7 377

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
J	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 44 + 45)	43	74	70
J 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	74	70
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	6 034	15 162
K	Ostatní finanční náklady	47	3 474	18 187
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	2 486	-3 095
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48)	49	2 186	-10 472
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	50		-150
L 1.	Daň z příjmů splatná	51		-150
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 49 - 50)	53	2 186	-10 322
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 - 54)	55	2 186	-10 322
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII	56	178 428	185 836

## **Abstrakt**

Pytlík, M. (2023) *Analýza nákladů a výnosů ve vybraném podnikatelském subjektu* [Bakalářská práce, Západočeská univerzita v Plzni].

**Klíčová slova:** náklady, výnosy, horizontální a vertikální analýza, ukazatele rentability, kalkulace

Bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a výnosů ve společnosti Kalle. V první části této práce je provedena literární rešerše ohledně pojmů nákladů, výnosů, a kalkulací. Na konci teoretické části jsou rozebrány některé ukazatele z finanční analýzy. Začátek praktické části se týká představení společnosti a jejích výrobků. V dalších částech praktické části jsou vypočteny vertikální a horizontální analýzy nákladů a výnosů a některé ukazatele rentability týkající se tématu. Pro analýzu jsou využita data z let 2018-2021. Následně je zobrazena kalkulace dvou výrobků, který se liší konečným zpracováním. Podle zjištěných výsledků ze zpracovaných analýz jsou navržena opatření, které by mohly společnosti pomoci se snížením nákladů v různých oblastech.

## **Abstract**

Pytlík, M. (2023) *Cost-benefit analysis in a selected business entity* [Bachelor Thesis, University of West Bohemia].

**Key words:** costs, benefits, horizontal and vertical analysis, profitability indicators, calculations

The bachelor's thesis deals with the cost-benefit analysis in the company Kalle. In the first part of this work, literature research is done regarding to the concepts of costs, benefits, and calculations. At the end of the theoretical part, some indicators from financial analysis are analysed. The beginning of the practical part refers to the introduction of the company and its products. In the following chapters of the practical part, the vertical and horizontal cost-benefit analysis, and some profitability indicators related to the topic are calculated. Data from 2018-2021 are used for the analysis. Then, the calculation of two products, which differ in the final processing, is displayed. According to the results gained from the processed analyses, measures are proposed that could help the company reduce costs in various areas.